



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO DEL TRABAJO
Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

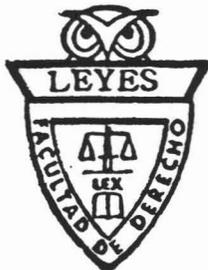
PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RESPECTO DE LA PRESCRIPCION PARA EL CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DE PAGO EN PARCIALIDADES

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ROBERTO DANIEL GALICIA BADILLO



DIRECTORA DE TESIS: LIC. MARIA DE LOURDES PEREZ OCAMPO

CIUDAD UNIVERSITARIA



OCTUBRE 2004

m339036



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 28 de septiembre de 2004

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante, **GALICIA BADILLO ROBERTO DANIEL** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RESPECTO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA EL CASO DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL PAGO EN PARCIALIDADES".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

AGRADECIMIENTOS:

La realización de este trabajo fue posible gracias a las siguientes personas e instituciones:

- Lic. María de Lourdes Pérez Ocampo
- Lic. Arturo Vieyra y Lic. Laura M. Márquez
- Lic. Alejandro Sánchez
- Srita. María de Lourdes Rodríguez García
- Lic. Luis Plasencia
- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- Instituto de Estudios Sobre Justicia Administrativa

Nuestra recompensa se encuentra
en el esfuerzo y no en el
resultado. Un esfuerzo total es
una victoria completa.

Gandhi

A mis padres por
haberme dado la vida.

A mis hermanos por
lo que hemos vivido.

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN RESPECTO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA EL CASO
DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO EN PARCIALIDADES**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO 1 LAS CONTRIBUCIONES	4
1.1 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	4
1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	21
1.3 IMPUESTOS	27
1.4 DERECHOS	28
1.5 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	30
1.6 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	31
1.7 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	32
1.8 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS	38

CAPITULO 2 DETERMINACIÓN Y EXTINCIÓN DE LOS CREDITOS FISCALES	44
2.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	44
2.2 ESPECIES DE DETERMINACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES	46
2.3 NATURALEZA Y EFECTOS DEL ACTO DE DETERMINACIÓN	56
2.4 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	58
2.4.1 PAGO	58
2.4.1.1 FORMAS DE PAGO (ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)	71
2.4.2 PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES	86
2.4.3 CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES	87
2.4.4 COMPENSACIÓN	98
2.4.5 CANCELACIÓN	102

2.4.6	CONDONACIÓN	104
2.4.7	CONFUSIÓN	105
2.4.8	DACIÓN EN PAGO	106
2.4.9	CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR	106
CAPITULO 3	PRESCRIPCIÓN EN EL INCUMPLIMIENTO DEL PAGO EN PARCIALIDADES	110
3.1	ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	112
3.2	CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES PAGADOS EN PARCIALIDADES	142
3.3	PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	148
	CONCLUSIONES	187
	BIBLIOGRAFÍA	189

INTRODUCCIÓN

En todo sistema normativo uno de los principales temas que se debe contemplar es el de la seguridad jurídica ya que ello evitará que el estado, a través de sus diversos órganos, cometa arbitrariedades pasando sobre los derechos de los gobernados, y en caso que ello ocurra, instrumentar los medios para impugnarlos y lograr la restitución de los derechos violados en su contra, en este sentido los legisladores han creado diversas figuras que permitan poner en practica dicha seguridad jurídica, como lo es la prescripción, que extingue los créditos fiscales una vez que haya transcurrido en exceso el plazo de cinco años sin interrupción.

Las principales obligaciones fiscales de los gobernados se traducen en una conducta de dar, que pueden derivarse de las actividades que llevan a cabo los contribuyentes, realizando las hipótesis generadoras que señala la ley, mismas que impone el Estado a su favor en ejercicio de su potestad tributaria. También hay obligaciones fiscales que provienen de resoluciones emitidas por autoridades, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Paralelamente y debido a las diversas crisis económicas que han afectado la economía de nuestro país, los contribuyentes se han visto imposibilitados para cumplir cabalmente con las obligaciones fiscales anteriormente señaladas, lo que ha ocasionado que la Administración Pública implemente nuevas formas que faciliten a los contribuyentes llevar a cabo su cumplimiento, como lo es el pago en parcialidades, que permite el cumplimiento de un adeudo fiscal mediante la realización de pagos mensuales hasta por un por un total de cuarenta y ocho parcialidades, para lo cual, deberá formularse la solicitud de autorización correspondiente, además de cumplir con una serie de requisitos para su aprobación.

Sin embargo, el funcionamiento de esta figura del pago en parcialidades no puede quedar excluida de la seguridad jurídica ya que ello ocasionaría que las

autoridades cometan actos autoritarios en forma arbitraria por encima de los derechos de los gobernados. Es por ello, que para lograr una armonización entre ambas figuras, se elabora la presente propuesta de reforma al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de precisar aquellos aspectos importantes que se originan en los casos donde se vislumbra la posibilidad para el actor de plantear la prescripción, una vez que se han dado las circunstancias necesarias para ello.

Si bien es cierto que la figura jurídica de la prescripción extingue las facultades de la autoridad para llevar a cabo el cobro de un crédito fiscal, también lo es que la ley debe precisarse cual es el momento exacto en que debe comenzar el cómputo del término correspondiente, tanto para créditos fiscales autodeterminados por el contribuyente, como créditos determinados por la autoridad fiscal o bien cuando se esté en presencia de una autorización para pagar un crédito en parcialidades, ya que dejar al arbitrio de la autoridad que marque la pauta para que inicie dicho periodo violaría la garantías de seguridad jurídica y audiencia, toda vez que si consideramos que la prescripción opera a favor del contribuyente deudor y en contra de la autoridad, esta última, para evitar que opere en su contra, pretenderá postergar el mayor tiempo posible la realización de los actos que ocasionen el inicio del cómputo de los cinco años de referencia haciendo nulas las garantías de audiencia y seguridad jurídica, anulando el objetivo para el que fue creada la prescripción y desvirtuando el periodo de cinco años que se requieren para que opere.

Para ello analizaremos los precepto legales que involucra las figuras jurídicas anteriormente señaladas, los diversos criterios emitidos que se han sentado al respecto, sus ventajas y desventajas, los perjuicios que depara a los contribuyentes y a las autoridades, así como los diversos estudios elaborados por la doctrina, para finalmente señalar cuál es la postura que debe prevalecer en base al análisis realizado, para lo cual, el presente trabajo se divide en tres parte que se estructuran como se explica a continuación.

En la primera parte analizaremos las diversas contribuciones, así como sus elementos ya que el nacimiento de los créditos fiscales envuelve a una o varias contribuciones; los principios constitucionales que deben cumplir como parte de un sistema normativo cuya base se encuentra en una Constitución, por lo que necesariamente deberán seguir los lineamientos que marque dicho cuerpo normativo; su clasificación y los efectos que producen en los contribuyentes relacionados con el nacimiento y extinción de un crédito fiscal.

En el segundo capítulo trataremos lo referente a la determinación y extinción de los créditos fiscales como parte del proceso que debe seguir toda contribución cuando se materializa en el caso concreto de un contribuyente que con la realización de sus actividades diarias genera el pago de impuestos, y también de aquellos contribuyentes que han sido objeto de verificación por parte de la autoridad y que como resultado le fue emitida la resolución determinante de un crédito fiscal, así como un breve análisis de las principales formas de su extinción.

En la tercera y última parte precisaremos cuales son los casos en los que opera la presente propuesta, las diversas soluciones que se han seguido cuando se plantea la prescripción ante créditos autodeterminados por el contribuyente, determinados por la autoridad o cuando se está en presencia de un crédito que cuenta con autorización para ser pagado en parcialidades, para concluir con el señalamiento de la reforma al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación así como razonamientos y argumentos que la sustentan.

CAPITULO 1 LAS CONTRIBUCIONES

1.1 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

En un primer momento y en forma previa al estudio y análisis de los elementos que integran a las contribuciones, considero importante hacer un pequeño estudio tendiente a definir qué son las contribuciones o tributos, mismo que nos permitirá tener un mejor entendimiento de los elementos que las integran, para lo cual haremos referencia a nuestra legislación especial contenida en el Código Fiscal de la Federación que en sus artículos 2° y 6° alude a las contribuciones señalando lo siguiente:

“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 encuentran 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 beneficien 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 1o.”

“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 contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su acusación.

Los contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expreso 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 períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato, posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

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

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

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.”

De los artículos anteriormente citados se observa que nuestro Código Fiscal de la Federación en el primero de ellos se limita a señalar cuáles son las contribuciones al poner de manifiesto lo siguiente: “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera...”, además de describir someramente a cada una de ellas mediante el señalamiento de sus los elementos particulares.

Por lo que respecta al segundo de dichos preceptos legales, sólo establece algunos lineamientos para la implementación, determinación y pago, que son comunes

a todas las contribuciones, pero ninguno de los dos define en forma clara y precisa qué se debe entender por contribuciones, por lo que a efecto de allegarnos de una definición que nos permita entender mejor los elementos comunes que integran a todas las contribuciones acudimos a la doctrina que ha realizado un estudio amplio y puntual al respecto, y que las ha definido como aquellas “prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”¹.

Debemos recordar que el Estado desarrolla diversas actividades cuya principal finalidad será la de satisfacer las necesidades públicas y en general la realización de la función pública, y es por ello que tiene que allegarse de recursos, ya sean en dinero o mediante la entrega de diversos bienes por parte de los gobernados, mismos que deberá recaudar, administrar y aplicar correctamente, y mas allá de esta necesidad, también tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de las leyes correspondientes, contribuciones en ejercicio de su potestad tributaria, esto es, aún en contra de la voluntad de las personas físicas y morales que deberán enterarlas cuando se ubiquen en las situaciones de hecho y de derecho que establecen las leyes fiscales.

Ahora bien, una vez que nos hemos formado un panorama general acerca de las contribuciones o tributos a continuación analizaremos sus elementos.

La Obligación Fiscal

La obligación tributaria se define como “el vinculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”². Lo considero el mas importante por que genera una relación entre el estado como sujeto

¹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 320.

² Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 110.

activo y los contribuyentes como sujetos pasivos, en virtud de la cual el sujeto activo tendrá el derecho de exigir el pago de las contribuciones y en caso de negativa del contribuyente podrá inclusive aplicarle el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, por la vía coactiva lograr la obtención de la contribución adeudada, y por contrario el sujeto pasivo tendrá la obligación de enterarla, siempre que en su actuar realice el hecho generador que dé origen a dicha relación tributaria.

Al respecto, las obligaciones de naturaleza fiscal a cargo de los contribuyentes se han clasificado retomando la teoría general de las obligaciones del Derecho Civil, según el tipo de objeto de la obligación fiscal de que se trate, en este sentido, si el objeto de la obligación consiste en un deber de dar una cierta cantidad de dinero al erario público al momento de causar un tributo, ésta será una obligación sustantiva, sin perjuicio de que a cuya falta de pago en forma oportuna el Estado puede exigir su cumplimiento coercitivamente. Por otra parte, cuando el objeto de la obligación fiscal consiste en un hacer, un no hacer o un tolerar, dicha obligación será catalogada como obligación fiscal formal, sin que pueda existir confusión entre ambas clasificaciones ya que si bien el hecho de dar una cantidad en dinero podría considerarse como un hacer, sin embargo, cuando ese hacer consista precisamente en dar una cantidad de dinero al erario, ya sea en forma espontánea o coactivamente, automáticamente será considerada como una obligación de tipo sustantiva que generalmente se presenta al momento de formular los pagos de impuestos, ya sean provisionales o del ejercicio por parte de un contribuyente siempre y cuando no exista saldo a su favor o simplemente se trate de la presentación de una declaración en “ceros”, por citar un ejemplo. Por cuanto a la obligación formal se refiere, el contribuyente, adicionalmente al pago de las contribuciones que esté obligado a cubrir, tendrá otro tipo de obligaciones que cumplir y que si bien es cierto que son de tipo informativo, generalmente van encaminadas a dar a conocer a la Administración Pública sobre el correcto cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, y así los gobernados tendrán que presentar sus declaraciones, tolerar la invasión en su domicilio por parte de autoridades fiscales que al amparo de una orden de vista domiciliaria

debidamente fundada y motivada y que cumpla con los requisitos contenidos en el artículo 16 Constitucional revisará sus documentos o mercancías.

El Objeto del Tributo

Una vez conocida la existencia de la obligación fiscal, surge la inquietud de saber qué es lo que va a ser materia de dicha obligación, ya que no podrá existir en la realidad en si misma al carecer de elementos materiales que permitan su implementación, por lo que será necesario determinar cuál es el objeto del tributo, entendido por ello “la realidad económica sujeta a imposición”³, esto es, qué es lo que grava, y que deberá estar bien detallado en la ley respectiva a través del establecimiento del hecho imponible mediante el señalamiento de una serie de presupuestos de hechos o hipótesis que al actualizarse den origen al nacimiento de la obligación fiscal y en este sentido el objeto del tributo podrá ser la renta que obtenga una persona o la tenencia que se haga de algún automóvil, por citar algunos ejemplo.

Por otro lado, es importante hacer notar que el objeto del tributo se distingue de la fuente del tributo en que esta última es “la actividad económica gravada por el legislador en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles”⁴ y así dicha actividad podrá ser la actividad textil que contenga diversos objetos de tributo.

Es tal la importancia del objeto del tributo para que el establecimiento de una contribución prospere y cumpla con el fin para el que fue creado que será necesario que el legislador haga el señalamiento de dicho objeto plasmando en forma detallada y sin lugar a dudas sus pormenores, ya que de lo contrario podrá ser materia de demanda de amparos al dejar a los contribuyentes en estado de incertidumbre

³ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p 112.

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p 113.

jurídica atentando a la garantía de legalidad y, en su caso, dejando a los gobernados en estado de indefensión.

Sujetos de la Obligación Tributaria

Una vez que ya hemos abordado los conceptos de obligación tributaria y objeto del tributo en los cuales se vislumbró la existencia de una relación jurídica entre dos sujetos que intervienen en la relación tributaria denominados; el primero de ellos, sujeto activo que generalmente es el Estado en ejercicio de su potestad tributaria; y un segundo sujeto denominado sujeto pasivo de la relación tributaria que a simple vista se identifica con el contribuyente, sin embargo existen algunas particularidades por lo que en este apartado abundaremos sobre los sujetos de referencia, y de igual forma señalaremos que personas pueden revestir dichas calidades.

Sujeto Activo

En cuanto al sujeto activo de las contribuciones, el Estado es el único que reviste esta calidad ya que es el que tiene el derecho y la potestad tributaria, como parte de la soberanía, para percibir los tributos de los contribuyentes. Ahora bien, el Estado como titular de dicha potestad, cuenta con la posibilidad de delegar mediante ley la facultad de exigir el pago de contribuciones a organismos independientes que colaboran con él con el fin de que dichos organismos públicos puedan allegarse de recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras. Apoya lo anterior la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, al señalar, entre otras, la obligación de los mexicanos de contribuir con los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.

Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo, por regla general “es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”⁵ comprendiendo tanto a las personas físicas, a las personas morales así como a los extranjeros, cuya función principal será la de cumplir con la obligación tributaria. Al respecto, nuestro Código Fiscal de la Federación reconoce la existencia de diversas clases de sujetos pasivos y advierte diferencias entre el sujeto pasivo principal y el sujeto pasivo por adeudo ajeno, denominando a este último responsable solidario, como a continuación se analizará.

Deudor Directo

También denominado causante o contribuyente y se define como “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza”⁶, siendo la principal característica del deudor directo que está obligado al pago del impuesto, obligación que nace con motivo de que la misma persona realizó el hecho generador del tributo.

Sujeto Pasivo por Adeudo Ajeno

Sujeto pasivo por adeudo ajeno se da cuando las leyes “atribuyen a otra personas la obligación de realizar la prestación fiscal sin que esas personas realicen el hecho imponible”⁷ y contrario al deudor directo, el sujeto pasivo, no obstante de que

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 147.

⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 492.

⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 497.

no fue la persona que llevó a cabo diversas conductas generadoras de la obligación tributaria, si se encuentra obligado a realizar la prestación tributaria.

Sujeto Pasivo Responsable por Sustitución.

Esta clase de sujeto pasivo, ha señalado la doctrina, se presenta cuando “la realización del presupuesto que, al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria, a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquel hecho o con su autor en la relación determinada; y correlativamente, aquél que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero”⁸, esto es, la responsabilidad por sustitución parte de la existencia de que un tercero, que ya sea por sostener una relación con el autor del hecho imponible o por encontrarse en una situación de hecho respecto de dicho autor, queda vinculado, por así establecerlo la ley, a realizar la prestación tributaria no obstante de no ser el autor del hecho imponible.

Sujeto Pasivo Responsable por Solidaridad

La relación del sujeto pasivo responsable por solidaridad respecto del autor del hecho imponible “consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el derecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal”⁹. En este otro caso, encontramos que la responsabilidad recae en un tercero que tiene como

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 503.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 508.

característica ser el representante legal, voluntario o por ejercer un cargo público respecto del deudor directo, que en ejercicio de sus funciones no cumple a cabalidad con su obligación de verificar el correcto cumplimiento de la obligación fiscal de su representado, omisión por la cual la ley lo señala como responsable solidario del sujeto pasivo principal de la obligación fiscal.

Sujeto Pasivo Responsable Objetivamente

“La responsabilidad objetiva hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir, que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad”¹⁰, un ejemplo se presenta cuando quienes están obligados a pagar las contribuciones que derivan de la adquisición de un bien inmueble en el caso de que cuando el bien adquirido está afecto al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva, no tiene la obligación de pagar, sin embargo si tiene la carga de efectuar dicho pago si no quiere verse privado del bien sobre el que recae el gravamen.

Los Sucesores

Para los casos de sucesiones la ley dispone que serán deudores principales por adeudo propio los sucesores a título universal respecto de los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión cuya responsabilidad se dividirá entre los herederos en proporción a las cuotas hereditarias así como los legatarios, por lo que de igual forma son considerados deudores directos.

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 513.

Hecho Generador

Si bien ya conocemos quienes pueden revestir la calidad de sujeto activo y sujeto pasivo del tributo, será necesario que dichas personas lleven a cabo una cierta conducta que de vida a la obligación fiscal por lo que será necesario que tenga un origen, esto es, el punto de partida de una relación de causalidad de tal suerte que cuando dichas personas mediante la realización de cierta conducta se sitúen en determinadas circunstancias produzcan la causa y con ello detone una consecuencia que en este caso será el nacimiento de una relación tributaria seguida de la obligación fiscal, a dicha conducta se le ha llamado hecho generador del tributo que ha sido definido por los estudiosos del derecho como “una operación o una situación económica o financiera que se une, según los casos, a los fenómenos de producción de circulación, de repartición y de consumo de riquezas... es un hecho material (o conjunto de hechos) o una situación concreta; a veces es un acto jurídico”¹¹, que proviene de una conducta física o externa y que es calificada jurídica y económicamente con el nacimiento de la obligación fiscal. Al respecto el Código Tributario Federal señala en su artículo sexto, en la parte que interesa lo siguiente:

“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 contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su acusación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

...”

¹¹ Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, Edit. Porrúa, México, 1974, pp. 46-47.

En efecto, cuando un sujeto pasivo del tributo se ubique en las condiciones señaladas por la ley fiscal, esto es, realice el hecho generador, automáticamente surge la obligación tributaria con las consecuencias que ello implica, entre las que se encuentran la causación del tributo.

Tarifa

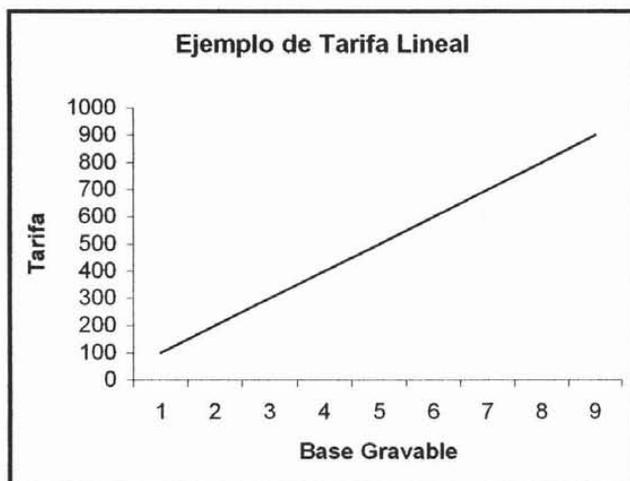
Ahora bien, una vez que se ha generado el tributo surge la obligación de enterar al fisco una cantidad, por lo que será necesario saber cuantificar el monto correspondiente al pago y para lo cual será de vital importancia la aplicación de la tarifa impositiva que expresa la cuantía de la deuda. Debido a la importancia de estas, la teoría general del impuesto alemana ha creado una teoría especial de las tarifas y ha considerado que toda tarifa tiene dos partes principales que la componen “la fijación de la unidad de medida que ha de aplicarse a la base del imponible (kilogramos) y el tipo impositivo o pie del impuesto, que expresa la deuda tributaria en unidades monetarias (cuota) o en tantos por ciento de la unidad de medida”¹², en cuanto a las unidades de medida podrán ser fijas o variables. Cuando sean fijas el impuesto será proporcional a la base del impuesto y así a un aumento en la base del impuesto corresponderá un aumento proporcional del importe a pagar. En cambio, para el caso de unidades de medida variables se presenta la progresión, degresión y regresión. Entendido por “progresión cuando al aumentar la base aumenta también el tanto por ciento de los tipos impositivos... La degresión es asimismo una forma de progresión; la tarifa contiene un tipo máximo haciéndose los restantes menores a medida que disminuye la cuantía de la base. Por el contrario, la regresión... se da cuando los tipos impositivos no aumentan sino que disminuyen a medida que aumenta la base.”¹³.

Tomando en consideración los elementos anteriormente comentados, las

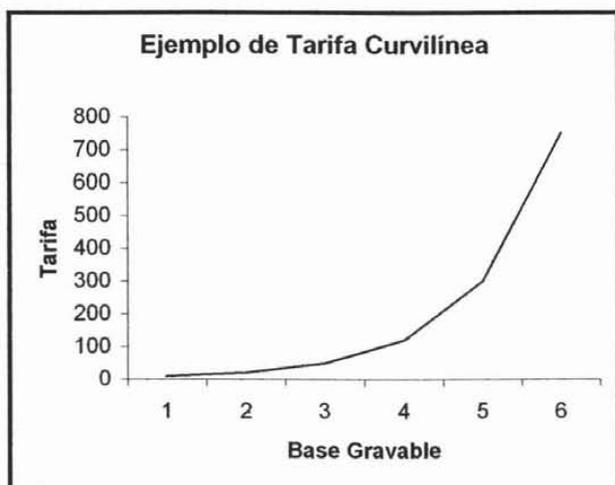
¹² Günter Schmölders, Teoría general del impuesto, Madrid, 1962, p. 81.

¹³ Günter Schmölders, Teoría general del impuesto, Madrid, 1962, p. 81.

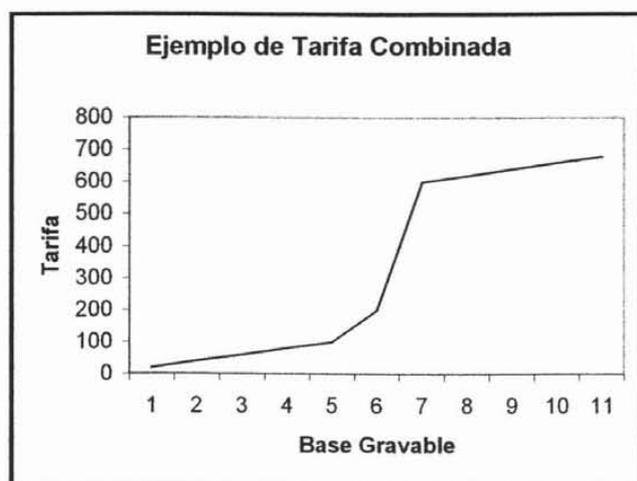
tarifas se clasifican en tarifa lineal, tarifa curvilínea y tarifas combinadas. En la tarifa lineal se representa el ejemplo mas claro de progresión y tiende a evitar saltos bruscos aumentando con saltos realmente pequeños, de tal forma que al comparar gráficamente la base gravable con el impuesto a pagar, el resultado es una línea recta en la cual la pendiente determinará la tasa de crecimiento de tal forma que si la pendiente es notable, mas rápido llega al máximo, mientras que si la pendiente es reducida, afectara ligeramente la base del impuesto y tendrá un rendimiento menor, como se muestra en la gráfica siguiente:



La tarifa curvilínea se presenta cuando el aumento del impuesto responde en forma mas que proporcional al aumentar la base gravable y gráficamente se represente el aumento del gravamen en relación a la base gravable mediante una curva, como se ilustra en la siguiente gráfica.



Las tarifas combinadas presentan una continuación de las dos formas anteriores, y así, por ejemplo la tarifa lineal se continúa de una tarifa progresiva que aplica a partir de un cierto volumen de la base gravable y esta a su vez se continúa nuevamente de una tarifa proporcional a partir de un punto determinado según la política fiscal que se pretenda seguir al momento de la creación de la tarifa.



Ahora bien, en nuestro país las tarifas se han clasificado, y según el tipo de impuesto que esté generado, será el tipo de tarifa que le corresponda, y así se denominará tarifa de derrama “cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo... -será- fija cuando señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria”¹⁴ en esta clase de tarifa la característica esencial es que la contribución se encuentra repartida entre los diversos sujetos al pago de dicho tributo y cuando tenga una base fija claramente quedará determinado cuál es el monto exacto a pagar por cada unidad de tributo.

Otra clase de contribución es la proporcional que se presenta “cuando se señala un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base”¹⁵. Esta clase de impuesto no tiene mayor complejidad ya que determina un mismo porcentaje aplicable a todas las operaciones que se encuentren sujetas a su imposición, en nuestro país un claro ejemplo será el Impuesto al Valor Agregado que tiene por regla general imponer un quince por ciento del valor de las operaciones realizadas.

La tarifa progresiva es “aquella que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos mas que proporcionales en la cuantía del tributo”¹⁶ esta clasificación se identifica con la tarifa curvilínea de la doctrina alemana, misma que ya ha quedado estudiada con anterioridad por lo que nos remitimos a dicho análisis.

Base Gravable

Una vez conocidas las tarifas y la clasificación de las mismas, sabemos que su existencia tiene como finalidad la de determinar la cuota a pagar tomando como

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 159.

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 159.

¹⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 159.

punto de partida fijación de la unidad de medida aplicable a la base, entendiendo como base a la base gravable que es “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”¹⁷ esto es, previamente conocida la obligación de pago por el contribuyente que realizó una operación gravada, dicho contribuyente debe sumar las cantidades de bienes o el monto de las operaciones pecuniarias que realizó, según lo marque la ley especial de la contribución a pagar, a la cual aplicará la tasa respectiva y así obtener el monto a pagar. Ahora bien, esa masa o ente que se integra por la incorporación de las cantidades de bienes o montos de las operaciones pecuniarias, a la cual se aplicará la tasa, es precisamente la base gravada, también ha sido definida como “la cosa delimitada en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto”¹⁸ también conocida como unidad contributiva.

Exención

No obstante que la regla general del nacimiento y existencia de las contribuciones es su aplicación y cumplimiento por parte de los sujetos obligados a ello, existen situaciones en que no se cumplen sin que los contribuyentes beneficiados incurran en alguna infracción en detrimento de la Administración Pública, sino que por el contrario, se ven beneficiados por la eximición de dicha obligación en virtud de la presencia de una exención, figura jurídica que ha sido definida como “un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo”¹⁹, reiterando dicha definición, también ha sido considerada como una “...figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación a ciertos hechos o situaciones imponibles,

¹⁷ Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, Edit. Porrúa, México, 1974, p. 48.

¹⁸ Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, Edit. Porrúa, México, 1974, p. 47.

¹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 124.

por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”²⁰ de donde se desprende que sólo podrá haber exención en donde existe un hecho generador del tributo, ya que su fin es la de no exigir el cumplimiento de la obligación fiscal a cierta clase de contribuyentes por razones ya sea de política económica, equidad o conveniencia como ha quedado referido.

1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Siendo nuestro país un Estado que legislativamente se compone de diversas normas contenidas en leyes, no escapa de la estructura piramidal que en su momento fue descrita y analizada por Kelsen, en la que se destaca como cuerpo normativo fundamental la Constitución que señala los lineamientos generales que deben regir en todas las materias con lo cual se delimita el poder de actuación de las autoridades ya que de exceder los principio constitucionales nace el derecho a favor del gobernado afectado de plantear una controversia constitucional y lograr la restitución de la afectación que haya resentido en su esfera jurídica.

En este sentido, el Derecho Tributario no escapa de dicha estructura jerárquica y debe acatar los principios constitucionales en materia de contribuciones contenidos en la Constitución, por lo que para realizar un estudio íntegro sobre las contribuciones será de vital importancia estudiar dichos principios en los términos siguientes:

Principio de Proporcionalidad y Equidad

Este principio constitucional parte de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna la cual señala:

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 125.

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

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.

...”

Del subrayado realizado a la cita anterior se desprende que entre las obligaciones de los mexicanos se encuentra la de contribuir para los gastos públicos de la federación, estados o municipio en que residan, pero dicha contribución debe realizarse en forma proporcional y equitativa, ahora bien, para saber qué se debe entender por proporcionalidad y equidad, retomaremos el criterio jurisprudencial sustentado por la, la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número de tesis 170 que se localiza en la Séptima Época por el Pleno, en el apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, tesis: 170, Página: 171 misma que establece:

“**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos

recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

De donde se concluye que la proporcionalidad implica que los sujetos pasivos de una contribución deben aportar una parte de sus ingresos en relación a las utilidades o ingresos que perciban, por lo tanto, aquellos contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributarán en mayor cuantía que aquellos que perciben medianos y reducidos rendimientos.

Ahora bien, por cuanto a la equidad se refiere, ésta se logra cuando una ley tributaria otorga igualdad a todos los sujetos pasivos del tributo que guarden la misma condición y que recibirán un trato idéntico por la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., existiendo fluctuación únicamente en las tarifas aplicables de acuerdo a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo para respetar el principio de proporcionalidad.

Principio de que la Recaudación Tributaria se Destine a Satisfacer los Gastos Públicos

El principio constitucional en estudio se desprende de los artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos mismos que establecen en la parte que interesa, lo siguiente:

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

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.”

De los preceptos anteriores se desprende que las contribuciones por mandato constitucional deberán destinarse para cubrir el gasto público ya que como lo ha señalado la doctrina, los tributos son creados “con la finalidad de costear los servicios públicos que el Estado proporciona, mismos que se traducen para los gobernados en un beneficio equivalente a las contribuciones cubiertas pues sería ilógico e injusto que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de gravámenes sin entregarles nada a cambio...”²¹.

Principio de Irretroactividad de la Ley

El principio en comento se encuentra consagrado en el artículo 14 Constitucional al señalar en su primer párrafo que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, para lo cual debemos definir la retroactividad como “...la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Solo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del precepto constitucional de referencia, podría caber la aplicación retroactiva de la ley si con ello se beneficia al particular”²², por lo que no podrá sancionarse una infracción imponiendo una multa vigente con posterioridad al instante en que se cometió dicha infracción, pero cuando

²¹ Sánchez Hernández, Mayolo G., Derecho tributario Tomo I, Edit. Cárdenas, México, 2001, pp. 242-243.

²² Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 45.

la aplicación esta última beneficie al contribuyente, si podrá aplicarse la retroactividad permitida en materia Penal.

Principio de Generalidad

Este principio se desprende del artículo 31 Constitucional, que señala en la parte conducente:

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

...”

Primeramente será necesario puntualizar que una ley es general “cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos”²³, esto es, “abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas... no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o discriminación odiosa”²⁴ de tal forma que todas aquellas personas que lleven a cabo el hecho generador de la contribución tengan las mismas cargas fiscales.

Principio de Legalidad

Este principio se desprende del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución al poner de manifiesto lo siguiente:

²³ Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho fiscal, Edit Themis, México, 1986, p. 181.

²⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 307.

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

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.**”

En efecto, para que este mandato constitucional sea cumplido a cabalidad, es necesario que cuando una contribución nazca, deberá estar establecida mediante una ley que señale en forma detallada el sujeto, objeto, hecho imponible así como los demás elementos que la conformarán de tal forma que no quede al arbitrio de la autoridad el determinar dichos elementos en forma arbitraria y que el contribuyente obligado tenga pleno conocimiento de la forma cierta de contribuir.

1.3 IMPUESTOS

El Código Fiscal de la Federación vigente en un intento por definir a los impuestos señala en su artículo 2º, fracción I: Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos, señalando ambiguamente que aquella personas que se ubiquen en las situaciones jurídicas o de hecho señaladas por la misma norma, limitándose a excluirlas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras, y de los derechos, por lo que al efecto de allegarnos de una definición con mayores elementos retomaremos la definición doctrinaria que señala que un impuesto es “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para

ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”²⁵. De donde se desprende la presencia de diversos elementos, como son, una prestación a cargo del sujeto pasivo de la relación fiscal que generalmente es en dinero y excepcionalmente será en especie, que dicha obligación se encontrará establecida en ley, característica común a todas las contribuciones que se encuentra establecida a nivel constitucional, que dicha obligación es de carácter obligatorio, esto es, se deberá satisfacer aún en contra de la voluntad del contribuyente y que en caso extremo podrá ser exigido coactivamente a falta de cumplimiento. Estará a cargo, no solo de personas físicas, sino que también abarcará a las personas morales, incluyendo a los extranjeros y al propio Estado cuando así lo señalen las leyes fiscales; que estará destinado a cubrir el gasto público característica esencial de las contribuciones ya que como anteriormente señalamos tiene como finalidad la de allegar al Estado de recursos para el cumplimiento de su función pública, sin que exista una contraprestación directa a favor de quienes cubran sus impuestos, elemento esencial de los impuestos y que los distingue de las demás contribuciones.

1.4 DERECHOS

Respecto a los derechos, el Código Fiscal de la Federación en la fracción IV de su artículo 2º los define de la siguiente manera:

“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:

...

IV. Derechos como 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

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 61.

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.

...”

De la definición legal anteriormente citada, se desprende que se catalogan como derechos a todas las contribuciones que comprendan las siguientes características:

- Será causante o sujeto pasivo de los derechos la persona física o moral que use o aproveche los bienes del dominio público de la nación.
- Igualmente estarán sujetos al mismo quienes reciban un servicio prestado por el Estado en ejercicio de alguna función de derecho público.
- Como excepción se presenta el caso en que los servicios prestados por el Estado sean otorgados por organismos descentralizados o desconcentrados siempre y cuando estos últimos no estén contemplados en la Ley Federal de Derechos, sin embargo cuando los servicios que se presten sean servicios exclusivos del Estado nuevamente serán considerados como derechos.

Cabe resaltar que a diferencia de los impuestos en los que no existe una contraprestación directa para el sujeto pagador de dicha contribución, en los derechos, dicho sujeto pasivo sí está recibiendo una contraprestación que tiene como característica principal que sea un servicio catalogado como parte de la función pública del estado o se trate del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público

siendo estas las notas distintivas de los derechos en relación con las demás contribuciones.

1.5 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Retomando nuevamente nuestra legislación especial, las aportaciones de seguridad social son definidas en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción II de la siguiente forma:

“Artículo 2.- ...

...

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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo 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.

...”

Del análisis de la definición legal, resalta a primera vista como elemento sustancial de esta clase de contribuciones precisamente que se habla de la seguridad social así como de las leyes que la regula y que principalmente son la Ley de Seguridad Social, Ley del ISSSTE y la Ley del ISSSFAM. Ahora bien, solo en tono de referencia citaremos que por seguridad social se debe entender “la previsión social obligatoria, que bajo la administración o vigilancia del Estado, tiende a prevenir o

compensar a los trabajadores por la pérdida o disminución de su capacidad de ganancias, como resultado de la realización de riesgos naturales y sociales a que están expuestos. El seguro social principió como una de las instancias del derecho del trabajo y está dividiendo la organización central de la seguridad social: su fin es asegurar al hombre que trabaja, el máximo de seguridad en su existencia y la ganancia de un nivel decoroso de vida”²⁶.

Por lo tanto, todas aquellas contribuciones que tengan por objeto la protección del trabajador de los riesgos naturales y sociales a que se encuentra expuesto y que son cubiertas en forma tripartita o bipartita, según el caso, por el trabajador, el patrón y el Estado; o trabajador y patrón-Estado, siempre y cuando estas obligaciones sean cubiertas por el Estado en sustitución de quienes estén obligados a otorgarla.

También serán contribuciones de seguridad social aquellas que deberán satisfacer las personas que se beneficien en una forma especial por los servicios de seguridad social prestados por el Estado, sin importar que dicha prestación se lleve a cabo por conducto de organismos descentralizados, ya que igualmente serán consideradas contribuciones de seguridad social.

1.6 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

En referencia a esta clase de contribuciones, nuestro Código Fiscal de la Federación establece: “contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

²⁶ Ruiz Moreno, Angel Guillermo, Nuevo derecho de la seguridad social, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 30.

En este caso la característica principal es la realización de una obra de construcción de tipo pública, de la cual parte el vínculo jurídico que da origen a la relación fiscal ya que todas aquellas personas que se beneficien de manera directa de la realización de dicha obra estarán sujetos al pago de contribuciones de mejoras.

1.7 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Al efecto la doctrina ha realizado una gran cantidad de clasificaciones de los impuestos que se basan en diversos criterios según el elemento particular que se destaque, así, si se destaca la incidencia del impuesto se clasificará en impuestos directos e indirectos, y si atiende al objeto materia del impuesto serán clasificados en impuestos reales u objetivos e impuestos personales o subjetivos, por citar solo algunos ejemplos, como se verá en las clasificaciones que a continuación se estudian.

Impuestos Directos e Indirectos

Respecto a esta clasificación que considera que los impuestos se clasifican en directos e indirectos existen diversos criterios en base a los cuales se le califica a un impuesto de conformidad con lo siguiente:

1. Criterio de la incidencia: esta postura considera que los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados y por lo tanto se deben de pagar repercutiendo en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria ya que no puede pasarlo a un tercero.

Por lo tanto, un impuesto indirecto será aquel que pueda ser trasladado a un tercero y en consecuencia no incidirá en el patrimonio del sujeto pasivo al recuperarlo del patrimonio de dicho tercero.

2. Criterio administrativo: para esta otra postura, son directos los impuestos que gravan situaciones permanentes y con cierta estabilidad, lo que permite que se pueda realizar un padrón de las personas sujetas a estos impuestos, por lo que serán indirectos aquellos que gravan hechos ocasionales que no son permanentes, y en razón de ello resulta imposible crear un registro de dichos contribuyentes.

3. Criterio de la manifestación económica del contribuyente: para esta postura los impuestos directos son “los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias”²⁷.

Impuestos reales u objetivos

Los impuestos reales son aquellos que gravan exclusivamente a los bienes, por lo que aquella persona que ostente la titularidad de dichos bienes tendrá que enterar las contribuciones correspondientes al fisco, independientemente de su capacidad contributiva, ya que este tipo de impuestos solamente toma en consideración para su liquidación, las características del bien gravado.

Impuestos personales o subjetivos

Esta clasificación se refiere a aquellos impuestos que establecen un gravamen en atención a las personas sujetas del impuesto sin tomar en consideración los bienes que poseen ni el origen del ingreso gravado, limitándose a tomar en cuenta las circunstancias y cargas de familia del sujeto pasivo.

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 68.

Impuestos específicos

Son aquellos impuestos que se establecen tomando en cuenta una unidad de medida o calidad que posee un bien determinado, sobre el que recae el gravamen.

Impuestos ad valorem

Son impuestos cuya prestación se establece en función del valor del bien sujeto a gravamen, esto es, se verifica el valor monetario de dicho bien y en base a éste se establece la prestación que deberá enterarse al fisco.

Impuestos generales

Estos impuestos “son aquellos que gravan diversas actividades y operaciones, pero tienen en común la misma naturaleza”²⁸, este tipo de impuestos se abre a una amplia gama de actividades y operaciones que tienen un elemento en común como sería el impuesto general de importación.

Impuestos especiales

Los impuestos especiales son aquellos que se enfocan a gravar una determinada actividad. Mientras que la clasificación anterior se abre una diversidad de actividades y operaciones con un elemento en común, esta clasificación se limita solo a una actividad como lo sería el impuesto especial sobre producción y servicios.

Impuestos sobre los ingresos o sobre la renta

“La imposición sobre los ingresos se origina en el momento en que se forma la riqueza. En el caso de personas físicas, cuando éstas obtienen ingresos ya sea en

²⁸ Sánchez Hernández, Mayolo G., Derecho tributario, Tomo I, Edit. Cárdenas, México 2002, p. 365 y 366.

efectivo, bienes o créditos, y en el caso de las personas morales con fines lucrativos, cuando obtienen utilidades²⁹ como se desprende de dicha definición este tipo de impuestos toman en cuenta la renta en el momento que genera riqueza, entendida como el ingreso que obtiene una persona, con la salvedad de que cuando se trate de personas morales con fines lucrativos será necesario sumar los ingresos, restando los egresos y en base a ello determinar la utilidad sobre la que se impone este impuesto, mientras que cuando se trate de personas físicas solo se tomarán en cuenta los ingresos.

Impuesto sobre el capital

Esta clase de impuestos tienen como característica esencial la de gravar la riqueza que ya han formado los contribuyentes, como es el caso del Impuesto Predial del Distrito Federal, para el caso de inmuebles que no se encuentran arrendados, ya que se tomará como base del gravamen el valor catastral del inmueble respectivo. A diferencia de la clasificación anterior, esta toma en cuenta el patrimonio ya formado, mientras que la clasificación anterior se enfoca a la formación de un patrimonio.

Impuestos sobre el consumo

En esta clasificación los impuestos están encaminados a gravar los bienes que se destinan a la utilización del público en general, así como los servicios que tengan esa misma finalidad, por lo que tendrá como característica principal precisamente que quienes adquieran los productos y servicios sean aquellas personas que les va a dar la utilidad final.

²⁹ Sánchez Hernández Mayolo G., Derecho tributario, Tomo I, Edit. Cárdenas, México 2002, p. 367.

Clasificación según el sujeto activo

En atención a esta clasificación, los impuestos podrán ser federales, estatales o municipales tomando en consideración la entidad acreedora a la que tenga que realizarse la prestación tributaria respectiva, y en este sentido será federal cuando tenga que satisfacerse ante una entidad federal, será estatal cuando dicha prestación tenga que otorgarse ante una entidad federativa y por consecuencia municipal cuando sea el Municipio ante quien tenga que cumplirse.

Clasificación según el periodo de tiempo en que se desarrollan

Esta clasificación toma en consideración la periodicidad de los impuestos en base al hecho imponible y los clasifica en dos tipos de impuestos a saber:

Impuestos periódicos: en este caso, los hechos imponibles tienen un ciclo de repetición en el tiempo, contempla un estado permanente o de una cierta duración.

Impuestos instantáneos son aquellos cuyo hecho generador se verifica en un acto aislado y único que se agota en si mismo.

De dicha clasificación podemos determinar la existencia del factor de repetición de los hechos imponibles y así cuando se repiten con cierta frecuencia, se actualiza la periodicidad de los impuestos, mientras que cuando se lleven a cabo en un solo momento sin que exista ese factor de repetición de los hechos imponibles a lo largo del tiempo, serán instantáneos.

Según la estabilidad del impuesto

Bajo esta clasificación habrá dos tipos de impuestos, los estables e inestables, siendo los primeros aquellos que no fluctúan con las condiciones económicas del lugar en donde se aplica, de tal suerte que si la situación económica

del lugar es buena, lejos de aumentar el pago de dicho impuesto, permanecerá sin movimiento alguno, lo que igualmente ocurrirá si la situación económica es desfavorable. En contraposición, están los impuestos inestables que verán reflejado un aumento o disminución tomando en consideración la situación económica del lugar. Como se puede apreciar, el factor decisivo en esta clasificación se encuentra en la variación que pudiera tener un impuesto en relación a la mejoría o recesión de la economía del lugar en el que está establecido, por lo que en la medida en dicha fluctuación se reduzca al máximo se estaría hablando de impuestos estables, mientras que cuando las circunstancias varíen repercutiendo en el impuesto, estaremos en presencia de un impuesto inestable.

Según la elasticidad del impuesto

Un impuesto elástico es aquel que no obstante de un aumento en la prestación del impuesto no provoca una disminución en la materia imponible que en un momento determinado pudiera anular los efectos del aumento producido. En este sentido, la elasticidad del impuesto se mantendrá en la medida que su aumento no afecte a la materia imponible, ya que de ocasionar una afectación automáticamente produciría una disminución en la base gravable, lo que a su vez vendría aparejado de una disminución en la contribución a pagar, anulando el beneficio de la recaudación que se pretendía mediante el aumento en el impuesto.

Clasificación según la base

Bajo esta clasificación, los impuestos pueden ser proporcionales o progresivos según el comportamiento de la tasa del impuesto respectivo, y en este sentido, será proporcional aquel impuesto en el que la base mantiene una relación constante entre el monto de la contribución a pagar y el valor de la riqueza gravada, y progresivo cuando la relación entre la cuantía del tributo a pagar aumenta en la medida que se incrementa la base integrada por el valor de la materia del gravamen, un

ejemplo claro de este tipo de impuestos lo estudiamos e ilustramos en el apartado correspondiente a las tarifas lineal y curvilínea, por lo que nos remitimos al mismo.

1.8 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Una vez que ya se han estudiado los elementos de los impuestos así como su clasificación, en este apartado nos corresponde elaborar el estudio de los diversos efectos que producen así como la influencia que ejercen sobre el patrimonio de las personas que se encuentran obligados a pagar dichos impuestos.

La repercusión

Como se ha visto con anterioridad, el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que se encuentra obligada a enterar el impuesto causado al haber realizado el hecho generador del tributo, sin embargo, existen ciertos casos especiales en los cuales quien paga el impuesto es una persona diversa a aquella que llevó a cabo el hecho generador, en este sentido, el fenómeno denominado como la repercusión radica, precisamente, en obligar a otra persona diversa a la que realiza la conducta descrita en el hecho imponible, a pagar el impuesto correspondiente que originó el hecho generador de referencia, sin embargo esta figura no opera por sí misma, ya que para que pueda darse requiere echar mano de otras figuras jurídicas que se presentan en tres diferente momentos denominados la percusión, la traslación y la incidencia, mismos que a continuación se analizarán

a) La percusión

“Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación”³⁰. Esta primera etapa se da cuando una persona física o moral realiza una conducta que se adecua a los supuestos contenidos en el

hecho imponible, dando pie a que nazca la obligación tributaria que para satisfacerla será necesario el pago del tributo correspondiente conforme a la base gravable y a la tarifa establecida en la ley.

b) La traslación

“Es el momento, en que el causante del impuesto... traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro”³¹, esto es, en un segundo momento después de la percusión, el sujeto pasivo de la obligación tributaria ya está obligado a realizar el pago del impuesto correspondiente, y en lugar de pagarlo, cuenta con la posibilidad de transmitir dicha obligación del pago a un tercero quien a su vez podrá pasarla a otra persona, sin embargo esta transmisión tendrá ciertos efectos consistentes en que “el gravamen incrementa el precio de los bienes y servicios encareciéndose con ello el costo de la vida en perjuicio de la clase consumidora, que a su vez se traduce en que el poder adquisitivo se vea reducido”³².

c) La incidencia

Esta ha sido definida por la doctrina como “el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo”³³. Este tercer momento se da cuando ya generada la obligación de pago y transmitida, a uno o a varios terceros, llegará a una persona quien ya no podrá retransmitirla y se verá obligada a llevar a cabo el pago correspondiente, lo cual, como se verá mas adelante, ha constituido otro efecto de los impuestos, concluyendo con esta etapa el efecto de la repercusión.

³⁰ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 70.

³¹ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 70.

³² Sánchez Hernández, Mayolo G, Derecho tributario, Edit. Cárdenas, México, 2002, p. 369.

³³ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 71.

La difusión

Este otro efecto de los impuestos se produce cuando “la persona incidida por un impuesto, esto es el pagador, sufre una disminución en su ingreso y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto”³⁴. Siguiendo con el proceso desencadenado en la repercusión, se presenta el efecto de la difusión, que tienen su origen cuando la persona obligada paga el impuesto que ya no puede trasladar y cumple con esta prestación viendo disminuida su capacidad económica y de compra, por lo que deberá abstenerse de adquirir ciertos artículos en proporción directa al pago del impuestos realizado, lo cual a su vez se verá reflejado en el patrimonio de sus proveedores, ya que disminuirán los ingresos producto de la disminución en sus ventas quienes a su vez se verán afectados por la reducción de sus ingresos y su capacidad adquisitiva en el mismo sentido, y así sucesivamente dicha afectación se irá extendiendo a otras tantas personas, e incluso podría llegar a presentarse el caso de que la difusión inicialmente sufrida por el sujeto pasivo vuelva a afectarle por segunda vez en su patrimonio.

La absorción o remoción

La absorción es el efecto que consiste en que “el sujeto pasivo del impuesto no lo traslada, sino que lo paga soportándolo en su economía, pero procura aumentar su producción, distribución, o disminuir su costo y trabajo-empleados o bien consigue un progreso técnico, todo lo cual se traduce en que sus ingresos no se ven disminuidos, su actuación en el medio donde se desenvuelve es competitiva y tiene la calidad de un contribuyente cumplido y honesto.”³⁵. Este efecto surge como una reacción de aquellos contribuyentes que se encuentran imposibilitados para trasladar el impuesto y que por

³⁴ Sánchez Hernández, Mayolo G., Derecho tributario, Tomo I, Edit. Cárdenas, México, 2002, p. 369.

³⁵ Sánchez Hernández, Mayolo G., Derecho tributario, Tomo I, Edit, Cárdenas, México, 2002, p. 370.

ello mismo ven la necesidad de soportar dicho pago pretendiendo reducir la afectación que le produce en su patrimonio, mediante un mecanismo de aumento en sus actividades de producción y ventas, reduciendo al máximo sus costos de producción, ya sea mediante la adquisición de nuevas tecnologías o la reducción de la mano de obra cuya consecuencia será que sus ingresos no se vean disminuidos y por el contrario, conservan su competitividad dentro del mercado y al mismo tiempo cumple cabalmente con sus obligaciones fiscales.

La evasión

El efecto conocido como la evasión fiscal “se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.”³⁶ La evasión fiscal se lleva a cabo mediante uno o mas actos reprobables que trae consecuencias negativas como la competencia desleal, origina en los contribuyentes cumplidos el ánimo de la evasión, obstaculiza la tarea del Estado de sufragar los gastos públicos al reducir los ingresos que recauda para este efecto. Así como existen contribuyentes cumplidos que desarrollan estrategias que les permiten absorber el monto de los impuestos aumentando sus ingresos, como vimos en el párrafo anterior, también existen contribuyentes incumplidos que no obstante que al realizar sus actividades actualizan las hipótesis jurídicas contenidas en la ley generando el pago del impuesto, practican una conducta ilícita y simplemente dejan de cumplir con la obligación fiscal adquirida e incurrir en infracciones fiscales.

La elusión

Como una forma de evitar el pago de contribuciones sin incurrir en conductas ilícitas surge este efecto de los impuestos conocido como la elusión que “consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a

³⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla México 1998, p. 70.

conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley³⁷ este efecto generalmente se produce con el fin de disminuir las cargas tributarias y puede ser a través de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, o apegándose a la legislación en las prerrogativas y ventajas que concede para disminuir lo más posible la base gravable. Bajo la existencia de este efecto se encuentran contribuyentes cumplidos que buscan, a través de diversas posturas, que el pago del impuesto al que se encuentran obligados les cause el menor perjuicio en su patrimonio, mediante la ejecución de estrategias fiscales que les permite sustraerse del pago de impuestos sin incumplir las normas fiscales vigentes, recibiendo este efecto el nombre de elusión.

La capitalización

“Se produce cuando se elimina o se reduce la carga de un impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado de dicha carga, ve también aumentada la productividad de su inversión, la cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga³⁸. Como se desprende de la definición anteriormente transcrita este efecto repercute en inversiones estables, y se produce cuando se da una reducción o una erradicación del impuesto que grava dicha inversión, y en este sentido, el sujeto pasivo de la obligación fiscal se libera de dicha carga fiscal y en la misma proporción se ve beneficiado en su inversión.

³⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 70.

³⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 400.

La consolidación

Este efecto se da “cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad, mueble o inmueble, en forma duradera, se produce una pérdida en el valor de esa propiedad, siempre que la inversión sea estable. El resultado del tributo sobre esa inversión, dice Grizziotti, es que el impuesto disminuye inmediatamente el valor de la propiedad por una suma igual a la de la capitalización del tributo, según la tasa corriente del interés para esa forma de inversión.”³⁹ Este otro efecto del tributo se enfoca a los impuestos que gravan, ya sea el capital o los réditos que produce un bien en forma permanente, sin embargo dicho gravamen ocasiona que el valor del bien del que deriva el capital o réditos gravados se ven disminuido en proporción al impuesto acumulado.

³⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 399.

CAPITULO 2

DETERMINACIÓN Y EXTINCIÓN DE LOS CREDITOS FISCALES

2.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El nacimiento de la obligación tributaria requiere principalmente de dos elementos, el primero de ellos, de carácter indispensable, será la existencia de una norma jurídica que establezca un hecho imponible, y el segundo, que una persona ya sea física o moral lleve a cabo la conducta descrita en la norma impositiva, esto es durante el desempeño de sus actividades realice el hecho generador del crédito fiscal. Al respecto la doctrina ha definido el nacimiento de la obligación tributaria como el “momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia, al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria”. Al respecto, del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación se desprende una definición legal del nacimiento de la obligación al señalar lo siguiente:

“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 contribuciones se determinarán 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Los 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 períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato, posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

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

Como se destacó en el artículo transcrito las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales

vigentes durante el lapso en que se generen, de donde se desprende que la obligación tributaria nacerá justamente cuando se realicen las hipótesis señaladas en la ley. Ahora bien, el artículo citado además de hacer la definición referida, pone en evidencia la importancia de conocer el nacimiento de la obligación tributaria, ya que de ello derivan aspectos importantes como la aplicación de las disposiciones vigentes al momento de su nacimiento; la aplicación de las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad al mismo; el cómputo de las fechas de pago que corre a partir de dicho nacimiento, así como diversas reglas para su pago.

2.2 ESPECIES DE DETERMINACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

El acto de determinación se define como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”⁴⁰. Dicho acto también ha sido definido como “la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”⁴¹, de donde se desprenden diversos momentos para que pueda llevarse a cabo dicha determinación. En primer término, nos habla de la existencia de actos del particular o de la administración pública, o incluso pueden ser actos que realicen conjuntamente, que dichos actos tienen como finalidad verificar que efectivamente se hayan realizado las conductas señaladas en el hecho imponible, para que una vez que se está plenamente seguro del nacimiento de la obligación fiscal, se procedan a elaborar los cálculos y procedimientos señalados en la ley con el fin de elaborar la liquidación correspondiente y conocer el monto a pagar. Sin embargo, como quedó sentado con anterioridad, la determinación puede ser elaborada por actos del particular, sujeto pasivo de la obligación, actos de la administración pública, sujeto

⁴⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Volumen I, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 453.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 121.

activo, o en forma conjunta por el particular y por la administración pública, y en atención a cada caso existirán diversas especies de determinación de los créditos fiscales, mismas que a continuación estudiaremos.

1. El primer caso se da cuando la determinación se lleva a cabo por el sujeto pasivo de la obligación tributaria sin la intervención de las autoridades fiscales, el ejemplo de esta especie de determinación en nuestra legislación se presenta en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece en la parte conducente lo siguiente:

“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 contribuciones se determinarán 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

...”

Como se desprende de la parte resaltada, en un primer momento son los contribuyente quienes tienen la obligación de determinar las contribuciones que tengan a su cargo con motivo de la realización del hecho imponible, determinación que como

se ha señalado con anterioridad, deberá obedecer a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y al procedimiento que señalen las normas que se expida con posterioridad.

2. En un segundo supuesto, se encuentra la determinación que realizan conjuntamente el sujeto pasivo de la obligación tributaria y la autoridad fiscal, esta clase de determinación es también conocida como determinación mixta. Este procedimiento también está regulado en nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º que en la parte conducente señala:

“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 contribuciones se determinarán 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.**

...”

El precepto legal transcrito pone de manifiesto en la parte destacada que cuando se presente el caso de que las autoridades deban formular la determinación, habrá una actuación conjunta de dicha autoridad con el sujeto obligado de la

contribución, ya que este último estará obligado a hacer llegar a la administración todos aquellos elementos que le permitan realizar una correcta determinación, resaltando nuevamente la importancia del momento en que nace la obligación tributaria ya que la fecha en que se dé será el punto de partida para el cómputo de quince días de que dispone el contribuyente para proporcionarle la información de referencia.

Ahora bien, un ejemplo que contiene nuestro Código Fiscal de la Federación en el que se regula el procedimiento a seguir en este tipo de determinaciones se encuentra la denominada revisión de gabinete contenida en el artículo 48, que señala:

“Artículo 48.-. Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud

se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión en los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el

mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de mas de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisado, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días mas, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el Oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.”

Como se desprende de dicho artículo, las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos, documentos o la contabilidad o una parte de ella para verificar el correcto

cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria sin estar en presencia de una vista domiciliaria.

Dicha revisión se hará del conocimiento del contribuyente por conducto de la notificación de la solicitud correspondiente debidamente requisitada en el domicilio fiscal o en la casa habitación según se trate de personas físicas o morales, dejando previo citatorio en su caso. Ahora bien dicha solicitud deberá precisar el lugar y plazo que tiene el contribuyente para proporcionar la información solicitada y deberá ser cumplimentada por el propio contribuyente o su representante legal. Una vez entregada la información será verificada y analizada por la autoridad que la requirió para finalmente emitir un oficio de observaciones señalando el posible incumplimiento de las disposiciones fiscales otorgando al revisado un término de veinte días para desvirtuar los hechos y omisiones e incluso podrá considerar la posibilidad de cumplir las disposiciones omitidas, sin embargo, cuando no se presente a pronunciarse respecto de dichas observaciones y omisiones, se tendrán por consentidas. Por otro lado, si posteriormente al análisis y revisión de la información solicitada la autoridad considera que el contribuyente cumplió cabalmente con sus obligaciones le comunicara la conclusión de la revisión. Sin embargo, cuando el contribuyente a quien se le esté practicando la revisión no logre desvirtuar los hechos u omisiones que se le hayan hecho de su conocimiento en el oficio de observaciones, la autoridad administrativa formulará la resolución determinante de las contribuciones omitidas misma que se hará del conocimiento del contribuyente conforme al procedimiento de notificación al efecto establecido. Cabe señalar que no obstante la determinación formulada por la autoridad, cuando el contribuyente revisado considere que ha cumplido cabalmente con las obligaciones tributarias a su cargo, podrá ejercer el derecho que tiene a impugnar la resolución mediante el recurso de revocación o el juicio de nulidad o juicio de amparo correspondiente.

Bien, del análisis del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, anteriormente realizada, salta a la vista la determinación que podrá formular una

autoridad administrativa, previa solicitud y entrega de documentación por parte del contribuyente, interactuando conjuntamente en diversas etapas, ambos sujetos de la obligación fiscal.

3. Un tercer caso se presenta en la determinación formulada única y exclusivamente por la autoridad fiscal sin la participación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, un ejemplo de este tipo de determinación se localiza en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación que establece en la parte conducente:

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

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales;. u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

...”

Como se deduce del artículo anteriormente transcrito, para efectos de ejemplificar la determinación formulada exclusivamente por la autoridad, señala que las autoridades fiscales podrán determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal del contribuyente cuando se oponga al inicio o desarrollo de las facultades de

comprobación de la autoridad, de donde se resaltan las facultades de la administración para elaborar determinaciones de impuestos omitidos en forma exclusiva por la autoridad fiscal ya que como lo señala el artículo en cita, el supuesto de determinación presuntiva se actualiza cuando el contribuyente se oponga a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de donde se evidencia que en virtud de dicha oposición en contra de las facultades de comprobación el contribuyente revisado no proporciona documentación alguna a las autoridades fiscalizadoras, por lo que esta última procede a elaborar la determinación presuntiva a cargo del contribuyente sin su intervención.

Ahora bien, esta clase de determinación cuenta con dos modalidades ya que puede revestir la forma de determinación directa o con base cierta y la determinación estimativa o con base presunta.

La determinación directa o con base cierta se da cuando la autoridad determinadora cuenta con todos los elementos que integran la obligación tributaria de tal suerte que puede emitir una liquidación con el monto exacto de la contribución que estuvo obligado a pagar el sujeto pasivo mediante una autodeterminación que no llevó a cabo.

A su vez, este tipo de determinación presenta dos diferentes formas la directa y la legal, siendo la primera aquella que se elabora en base a un estudio de la realidad económica del contribuyente a través de medios directos de verificación, mientras que la legal se presenta cuando la autoridad administrativa toma en cuenta como base de la determinación, la base que se utilizó para la determinación de otro impuesto, de la que tuvo conocimiento previamente la autoridad.

Ahora bien, la **determinación estimativa o con base presunta** es aquella en la que la autoridad administrativa presume la existencia de una obligación fiscal así como el importe de la prestación a pagar por el sujeto pasivo, esto es no tiene un

conocimiento cierto de la existencia de la obligación ni del monto exacto a pagar, por lo que se allega de otros elementos que le permitan emitir dicha determinación presuntiva lo mas apegado a la realidad posible, este tipo de determinación es de uso excepcional y se utiliza cuando la autoridad fiscal carece de elementos para realizar la determinación directa o en el caso de que del análisis de la contabilidad del contribuyente no se puedan determinar los ingresos, por lo que la autoridad al formular la determinación se verá obligada a determinarlos conforme a una determinación estimativa o base presunta.

2.3 NATURALEZA Y EFECTOS DEL ACTO DE DETERMINACIÓN

Por lo que a la naturaleza del acto de determinación se refiere, la doctrina ha considerado la existencia de diversas posturas.

Una primera postura considera que la obligación tributaria nace con el presupuesto del tributo de tal forma que la determinación solamente tiene efectos declarativos, una segunda postura sostiene que al nacer el presupuesto del tributo se genera una determinación que tiene un carácter constitutivo de la obligación fiscal. Además de estas dos posturas existen otras tantas que buscan un punto intermedio entre estas dos tendencias; siendo la de mayor relevancia la que mas adelante se va a analizar en forma detallada.

La primera de las corrientes, esto es la que considera que la determinación tiene solo efectos declarativos, se basa en que la determinación es un acto administrativo, pero este acto por si mismo no crea los derechos y obligaciones jurídico-tributarias a cargo del contribuyente, sino que dicha determinación solamente resulta de la aplicación de las disposiciones legales, por lo que se constituye en un mero acto ejecutivo del contenido de la ley, es por ello que esta postura considera que la determinación se limita a materializar los procedimientos previamente establecidos por las leyes fiscales y por esto considera que sus efectos solamente son declarativos.

Por cuanto a la corriente que considera que la determinación tiene un carácter constitutivo, señala que no es suficiente con que una persona física o moral lleve a cabo el hecho generador de la obligación fiscal, sino que es imprescindible un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación tributaria la cual entre otras funciones tendrá la de fijar el importe de la prestación económica en concepto de impuesto que deberá enterar el contribuyente. Así mismo y acorde a su postulado, considera que todo acto llevado a cabo en forma previa a dicha determinación no será mas que un acto preparatorios de la determinación ya que la deuda líquida solo se constituye y se vuelve exigible a partir de la determinación formulada por la autoridad.

Una tercera posturas, tomando elementos de las dos tendencias anteriores, concibe un punto intermedio al considerar las siguientes premisas. Primero, que el acto de determinación no tiene carácter constitutivo porque su función es declarar la existencia de una relación jurídica ya constituida, y segundo, concibe al acto de determinación como un acto administrativo que tiene el carácter de ser una condición indispensable para que la relación jurídico tributaria concreta sea eficaz y se pueda materializar, ya que de otro modo no se producirían los efectos constitutivos, por lo que llega a la conclusión de que no obstante de que el acto de determinación es declarativo ya que no es posible atribuirle un carácter plenamente constitutivo porque se limita a declarar la existencia de la relación jurídica tributaria no se puede desconocer el efecto constitutivo limitado e indirecto que tiene, ya que como quedó asentado con anterioridad, sin éste efecto constitutivo limitado, la relación jurídico tributaria en el caso concreto no podría llegar a ser eficaz, ni sería posible su materialización.

2.4 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

En términos generales, el derecho contempla diversas formas de extinción de las obligaciones, siendo el cumplimiento de la obligación la forma que por excelencia se utiliza para extinguirlas ya que de esta forma se satisface el objeto de la obligación mediante las conductas de dar, hacer, no hacer o tolerar, según el caso. Ahora bien, respecto a los créditos fiscales se encuentra como principal forma de extinción de las obligaciones fiscales de dar, la figura jurídica del pago o cumplimiento de la obligación sin que sea la única ya que adicionalmente existen otras formas de extinguir el crédito fiscal tales como la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción, la dación en pago, la revocación, la nulidad, el aviso de disminución de obligaciones y suspensión de actividades, de los cuales a continuación analizaremos los de mayor trascendencia para la realización del presente estudio.

2.4.1 PAGO

El pago es por excelencia la forma de cumplir y de extinguir las obligaciones fiscales y consiste en dar aquello que se debe conforme a una obligación contraída con anterioridad, siendo presupuestos del pago la exigibilidad y liquidez; en este sentido, el Código Civil Federal, de aplicación supletoria a la materia fiscal, señala para el cumplimiento de obligaciones cuyo objeto consiste en un dar, en su artículo 2062: “pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido”, mientras que para las obligaciones de hacer el cumplimiento será a través de la prestación del servicio que se hubiere prometido. Ahora bien, en la materia fiscal la figura jurídica del pago se enfoca preponderantemente al cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, entendiéndose por ello la entrega de una cantidad de dinero al fisco para cubrir los tributos que hayan generado los contribuyentes durante la realización de sus actividades, sin embargo, para que dicha entrega se considere realizada en forma correcta y logre producir el efecto que se busca de extinguir los créditos fiscales en virtud del cabal cumplimiento de

las obligaciones tributarias, será necesario considerar ciertos requisitos que a continuación se detallan.

Persona que Debe Pagar

Respecto a quién debe realizar el pago, la primera respuesta que nos viene a la mente es: el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, quien como ya se vio con anterioridad, es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco ya sea propia o de un tercero, sin embargo existen diversos tipos de sujetos pasivos de la obligación fiscal.

Deudor Directo

También denominado causante o contribuyente, y se define como “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza”⁴², siendo la principal característica del deudor directo que está obligado al pago del impuesto, obligación que nace con motivo de que la misma persona realizó el hecho generador del tributo.

Sujeto Pasivo por Adeudo Ajeno

El sujeto pasivo por adeudo ajeno se configura cuando las leyes “atribuyen a otra personas la obligación de realizar la prestación fiscal sin que esas personas realicen el hecho imponible”⁴³ y contrario al deudor directo, el sujeto pasivo, no obstante de que no fue la persona que llevó a cabo las conductas generadoras de la

⁴² De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002 p. 492.

⁴³ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 497.

obligación tributaria, si se encuentra obligado a realizar la prestación tributaria.

Sujeto Pasivo Responsable por Sustitución.

Esta clase de sujeto pasivo, ha señalado la doctrina, se presenta cuando “la realización del presupuesto que, al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria, a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquel hecho o con su autor en una relación determinada; y correlativamente, aquél que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero”⁴⁴, esto es, la responsabilidad por sustitución parte de la existencia de que un tercero, que, ya sea por estar vinculado al hecho imponible o por encontrarse relacionado con su autor, queda obligado por así establecerlo la ley, y debe realizar la prestación tributaria, no obstante de no ser el autor del hecho imponible.

Sujeto Pasivo Responsable por Solidaridad

La relación del sujeto pasivo responsable por solidaridad respecto del autor del hecho imponible “consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el derecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal”⁴⁵. En este otro caso, encontramos que la responsabilidad recae en un tercero que tiene como característica ser el representante legal, voluntario o por ejercer un cargo público respecto del deudor directo, que en ejercicio de sus funciones no cumple a cabalidad

⁴⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 503.

⁴⁵ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 508.

con su obligación de verificar el correcto cumplimiento de la obligación fiscal de su representado, omisión por la cual la ley señala que tiene el carácter de responsable solidario del sujeto pasivo principal de la obligación fiscal.

Sujeto Pasivo Responsable Objetivamente

“La responsabilidad objetiva hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir, que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad”⁴⁶, un ejemplo se presenta cuando, quienes están obligados a pagar las contribuciones que derivan de la adquisición de un bien inmueble en el caso de que el bien adquirido está afecto al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad, y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva, no tiene la obligación de pagar, sin embargo sí tiene la carga de efectuar dicho pago si no quiere verse privado del bien sobre el que recae el gravamen.

Los Sucesores

Para los casos de sucesiones la ley dispone que serán deudores principales por adeudo propio los sucesores a título universal respecto de los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión cuya responsabilidad se dividirá entre los herederos en proporción a las cuotas hereditarias así como los legatarios, por lo que de igual forma son considerados deudores directos.

⁴⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 513.

Quién debe recibir el pago

Tocante al tema de quién puede recibir el pago derivado del nacimiento de la obligación tributaria, el Código Civil Federal establece que debe hacerse al mismo acreedor o a su representante legal. En nuestra legislación, la Ley de Ingresos de la Federación establece que será la Tesorería de la Federación la encargada de la recepción, custodia, y concentración de fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal por conducto de las oficinas exactoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las oficinas recaudadoras de las entidades federativas y municipales coordinadas, el Banco de México o en las instituciones de crédito legalmente autorizadas.

El Objeto del Pago

El objeto de llevar a cabo el pago “es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia.”⁴⁷ Ahora bien, para cumplir con el objeto del pago debe atenderse a los principios de integridad, indivisibilidad e identidad mismos que a continuación se explican.

Principio de Integridad, en virtud de este principio, una deuda no se considera pagada hasta en tanto la obligación tributaria sea totalmente cumplida, por lo que el cumplimiento parcial de la misma no elimina el pago de recargos que se generarán tomando como base la cantidad pendiente de pago, y de igual forma se

⁴⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 600.

continuará con la aplicación del procedimiento económico coactivo.

El Principio de Indivisibilidad, considera que el pago no podrá hacerse parcialmente salvo que la ley lo admita o que exista un convenio expreso en contrario como el convenio de pago en parcialidades.

En referencia al **principio de identidad** considera que debe cumplirse la prestación tributaria a cuyo cumplimiento se esta obligado y no otra.

Características que debe cumplir el pago

En cuanto al **lugar de pago**, éste deberá formularse en las oficinas recaudadoras autorizadas por la ley o en su defecto en las instituciones de crédito que igualmente estén autorizadas por la autoridad administrativa y con motivo de la introducción de las nuevas tecnologías como los medios los electrónicos, mediante la transferencia de fondos en el portal electrónico del banco autorizado o directamente en la página electrónica habilitada por la autoridad fiscal.

Respecto al **momento en que se debe realizar el pago**, este debe pagarse justo en el momento establecido por la ley para que el contribuyente cumpla con su obligación en tiempo, y para ello se ha tomado como punto de referencia el momento exacto de nacimiento de la obligación tributaria y en este sentido se han establecido tres diferentes momentos, según el tipo de tributo de que se trate.

a) Aquellos que se pagan con anterioridad al nacimiento de la obligación fiscal, en este caso, primero se entera el tributo y con posterioridad se realiza el hecho generador, normalmente se aplica a mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.

b) Los tributos que se pagan en el instante en que nace la obligación fiscal, coincidiendo el momento de causación y el momento del pago, generalmente se da en impuestos que gravan actos jurídicos aislados y que por lo tanto los contribuyentes no tienen la obligación de registrarse dentro de un base de datos.

c) El caso en que el gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal se presenta cuando, primero se realiza el hecho imponible y después se paga el tributo, normalmente se aplica en aquellos casos en los que existe la obligación para el contribuyente de registrarse ante una base de datos, al efecto establecida por la administración.

En nuestra legislación, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación regula el momento de pago de contribuciones federales como se señala a continuación:

“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 contribuciones se determinarán 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su acusación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expreso 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 períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, **las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato, posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.**

II. En cualquier otro caso, **dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.**

...”

Cabe señalar que cuando se trate de créditos fiscales determinados por la autoridad el artículo 144 del Código Fiscal, en la parte conducente señala que tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social, no obstante lo anterior, cabe resaltar que el artículo de referencia considera los términos de cuarenta y cinco días y de quince días toda vez que los medios de impugnación correspondientes deben ejercitarse dentro dichos términos, y de no ejercitarse dentro de el término establecido, se entiende que las resoluciones o actos impugnados han sido consentidos por el particular afectado y han adquirido firmeza por lo que pueden ser cobrados por la autoridad, sin embargo, cabe aclarar que en la última reforma de la ley de Seguridad Social se estableció que la

interposición del recurso de inconformidad en forma previa al juicio de nulidad será optativa, por lo que el patrón afectado podrá interponer juicio de nulidad sin agotar el referido recurso de inconformidad, y por tanto, contará con cuarenta y cinco días para su interposición y no solo con los quince días que le otorgaba el recurso de inconformidad en contra de las cuotas obreros patronales o capitales constitutivos mismos que no serán definitivos hasta en tanto transcurra el citado término (de cuarenta y cinco días), razón por la cual la autoridad exactora estará obligada a abstenerse de ejecutarlos hasta que adquieran la calidad de exigibles..

Ahora bien, la forma en que opera el cómputo de los términos tanto del nacimiento de la obligación fiscal, como de la fecha en que se debe cumplir la prestación fiscal correspondiente, se encuentra regulada conforme a lo establecido por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación que establece:

“Artículo 12.- En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. De enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se traté de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán

todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.”

El artículo anteriormente transcrito nos señala para efectos del cómputo de los plazos qué días no serán tomados en consideración, cómo se formulará el conteo cuando la ley establezca los términos por periodos, por mes o año, en qué casos se

prorrogan los plazos, así como la posibilidad de las autoridades fiscales para habilitar días.

Exigibilidad de la Obligación Fiscal

Por exigibilidad de la obligación fiscal debemos entender “la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago otorgado por la ley, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo”⁴⁸, de donde se desprende que será requisito esencial para la exigibilidad del pago que no se haya cumplido con la obligación tributaria en la fecha en que debió hacerse y ello le permitirá al sujeto activo de la obligación fiscal hacerla efectiva aún en contra de la voluntad del obligado y para ello será de gran trascendencia determinar en que momento una obligación tributaria es exigible ya que es a partir de este momento cuando la autoridad exactora está en la posibilidad de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución también conocido como procedimiento económico coactivo encaminado a obtener el monto del crédito así como sus accesorios. De igual forma la exigibilidad nos permite determinar el momento exacto en que un embargo precautorio pasa a ser definitivo, a partir de que momento se podrá requerir de pago al deudor; y sobre todo para poder implementar la operación de otras figuras jurídicas tales como la prescripción y caducidad, ya que para que opere se tiene que iniciar el cómputo de cinco años precisamente a partir de la fecha en que el crédito fiscal se hizo exigible.

Otro requisito adicional para el pago de las contribuciones corresponde a la moneda en que deben cubrirse, y en este sentido el artículo 20 del Código en comento dispone en la parte que interesa:

⁴⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Edit. Harla, México 1998, p.127.

“Artículo 20.- Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

...

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el "Diario Oficial" de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquéllas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.

La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de

cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo, por el equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

...”

De donde se desprende que cuando el pago de los créditos fiscales se realice en nuestro país deberá de enterarse en moneda nacional, cuando la base del impuesto del tributo se haya fijado en moneda extranjera, se harán las conversiones necesarias tomando como parámetro el tipo de cambio que publique el Banco de México para enterarlos en pesos, y cuando dichos créditos se tengan que cubrir en un país extranjero, el artículo transcrito señala que se podrá enterar su importe a través de la moneda de curso legal del país en el que se formule su pago.

Pago Extemporáneo

Cuando el pago se realiza con posterioridad a la fecha en que debió de haberse enterado se presenta la extemporaneidad, la cual puede ser de dos formas: el pago extemporáneo espontáneo es aquel que se realiza fuera del término legal sin que medie gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, caso en el cual deberá cubrirse la suerte principal actualizada mas los recargos correspondientes. Mientras que en el caso del pago extemporáneo por requerimiento de autoridad, (esto es no espontáneo) adicionalmente a que el pago no se realizó dentro del término legal, la autoridad fiscal formula diversas gestiones de cobro, y en consecuencia el deudor se ve constreñido a enterar, además de la suerte principal mas actualización y recargos, la multa correspondiente por el incumplimiento descubierto por la autoridad.

Efectos del Pago

El principal efecto que buscan los contribuyentes cuando cumplen con la realización del pago es la extinción de la obligación fiscal, sin embargo para que se puede producir el efecto deseado es menester que se cumplan ciertas condiciones como son que el pago sea recibido por el estado en forma lisa y llana sin que existan reservas de ninguna clase, esto es que el pago no sea recibido con el carácter de provisional. El pago debe ser realizado de buena fe por parte del contribuyente, lo cual implica que no oculte o sustraiga del conocimiento del fisco por dolo o por negligencia información que debió hacerle de su conocimiento y que podrían incidir en la determinación tributaria y por ese solo hecho el pago dejaría de producir el efecto liberatorio de la obligación pagada.

2.4.1.1 FORMAS DE PAGO (ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

Pago liso y llano

Este tipo de pago es el que realiza el contribuyente de conformidad con su obligación tributaria y sin objeción alguna. Sin embargo, el hecho de que el sujeto pasivo formule el pago liso y llano no implica que este consintiendo la creación de un nuevo impuesto o la resolución determinada por la autoridad, ya que mientras se encuentre dentro del plazo establecido por la ley especial, podrá ejercitar los medios de defensa correspondientes. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir la tesis que a continuación se transcribe:

PAGO LISO Y LLANO. NO IMPLICA CONSENTIMIENTO DE LA RESOLUCIÓN.- El hecho de que en forma lisa y llana se pague un crédito, no entraña consentimiento con el mismo, ni con la resolución que le sirvió de base, no obstante que el pago

no se efectúe “bajo protesta” en virtud de que no existe disposición jurídica que prevea que la omisión de esta formalidad implique consentimiento del particular con el crédito, así como la resolución siempre y cuando dentro del término legal se promueve el juicio de nulidad en contra de la resolución determinante del crédito.

RTFF, 2º Época, Año IV, Nums. 16 y 17, Apéndice Extraordinario, Enero-mayo 1984.

Lo anterior se deriva de que el contribuyente al efectuar un pago liso y llano podrá estar en presencia de un pago de lo debido o un pago de lo indebido, siendo en el primer caso cuando se entera al fisco justo la cantidad que efectivamente se adeuda al fisco, mientras que en el segundo caso, por error se está enterando una cantidad superior a la que se tiene la obligación de contribuir o que simplemente no se adeuda.

En efecto, cuando un particular lleve a cabo un pago liso y llano de lo indebido que tuvo como origen una autodeterminación del contribuyente, procederá la devolución de dicho pago, y de igual forma cuando dicho pago en exceso se origine por un acto de autoridad, siempre y cuando éste último sea impugnado en tiempo y forma, y no haya operado la prescripción. Nuestra legislación recoge esta figura de la devolución del pago de lo indebido en el artículo 22 del Código Fiscal Federal, que establece en la parte que interesa:

“Artículo 22. Las autoridades fiscales **devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.** En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la

devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.
...”

Pago en Garantía

Con este tipo de pago el contribuyente pretende asegurar el cumplimiento de una obligación tributaria que actualmente no está plenamente seguro que debe cumplir, y solo para el caso de que en un futuro llegara a coincidir en definitiva con la hipótesis de causación establecida en la ley, esta quedaría plenamente cumplida. Sin embargo esta figura le permite evitar que se le aplique el procedimiento administrativo de ejecución siempre y cuando cumpla con los requisitos adicionales necesarios, y si por el contrario en un futuro obtiene la certeza de que en ningún momento estuvo obligado a enterar dicho impuesto por diversas circunstancias, como podría ser la resolución a una solicitud de confirmación de criterio a favor de dicho contribuyente, tendrá derecho a recuperar esta cantidad pagada en concepto de garantía así como su actualización.

Pago Provisional

Esta clase de pago generalmente proviene de una determinación realizada por el contribuyente quedando sujeta a la revisión por parte de la autoridad fiscal, sin embargo el hecho de que provisionalmente se realice el pago no exime al obligado de enterar al fisco las cantidades por concepto de recargos que deriven de diferencias

detectadas por el fisco en su favor, también se puede dar cuando el contribuyente que desempeña una actividad sujeta al pago de impuestos por un lapso prolongado tenga que cumplir con la obligación sustantiva por un ejercicio completo, sin embargo, como desconoce cual será el total del importe a pagar cuando dicho ejercicio concluya, para evitar el pago total en una sola exhibición, deberá realizar diversos pagos provisionales mensuales, de tal forma que si al concluir el ejercicio determina que debe pagar una cantidad, ésta será moderada e inclusive mínima en relación al total determinado al final del ejercicio, e incluso se podría dar el caso de obtener un saldo a su favor que podrá solicitar o compensar según considere.

Pago Definitivo

Este tipo de pago también es determinado por el propio contribuyente, sin embargo cuenta con la característica especial y contraria a la del pago provisional, que consiste en que la determinación realizada por el contribuyente no se encuentra sujeta a una revisión por parte de la autoridad fiscal y es por ello que se considera como pago definitivo.

Pago de Anticipo

Este tipo de pago se presenta cuando previo conocimiento de que una cantidad le corresponde al fisco, el sujeto pasivo de dicha relación tributaria lleva a cabo un pago denominado de anticipo por así establecerlo la ley.

Pago Bajo Protesta

“El pago bajo protesta consiste en la entrega a la autoridad fiscal de la suma reclamada como crédito fiscal, con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar medios de

defensa legal en contra del cobro que le hace la autoridad”⁴⁹, actualmente este tipo de pago ya no se encuentra regulado como tal en nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, sin embargo, como quedó analizado en el apartado correspondiente al pago liso y llano, el hecho de que un pago se realice de tal manera, no le elimina la posibilidad de ejercer los medios de defensa contenidos en la ley a su favor, siempre y cuando los interponga dentro de los términos al efecto establecidos por la ley de la materia.

Pago en Parcialidades

Esta forma de pago se encuentra regulada en el artículo 66 del Código Tributario Federal mismo que a continuación se cita:

“Artículo 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, de conformidad con lo siguiente:

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

Para efectos de esta fracción, el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002. p. 612.

a). El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se conceda la autorización.

b). Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se conceda la autorización.

c). Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.

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

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

La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en Unidades de Inversión a que se refiere el párrafo anterior y el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que se solicite la autorización y a los dos meses anteriores, debiendo calcularse para el número de parcialidades restantes, montos

idénticos denominados en Unidades de Inversión, que a valor presente, descontados al promedio de las tasas de recargos antes mencionado, sumen el saldo del adeudo inicial menos la primera parcialidad.

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

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

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

Los contribuyentes que cubran, en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, recibirán una bonificación del 5% calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última de ellas, siempre que el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior a veinticuatro.

Cuando el número de parcialidades autorizadas sea superior a veinticuatro, los contribuyentes recibirán una bonificación equivalente a la diferencia entre el monto de los recargos pagados efectivamente en las primeras veinticuatro parcialidades más los pendientes de pago por el plazo autorizado y el monto de los recargos que se hubieren determinado y pagado en el mismo periodo, tomando en consideración una reducción del 25% de la tasa establecida para tales efectos, sin considerar la reducción de la tasa a que se refiere el octavo párrafo de esta fracción ni la bonificación establecida en el párrafo anterior. La diferencia de los montos señalados se expresará en unidades de inversión vigentes al momento del pago. Esta bonificación en ningún caso dará derecho a devolución, compensación o acreditamiento alguno.

La bonificación a que se refiere el párrafo anterior procederá cuando los contribuyentes hubieran cubierto en tiempo y en monto las primeras veinticuatro parcialidades. Para estos efectos, se podrán reducir las parcialidades subsecuentes en la proporción que representen, dentro del total de las que faltan por liquidar, el monto total de la bonificación correspondiente a las primeras veinticuatro parcialidades. La bonificación que se derive del

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

descuento de los recargos por las parcialidades restantes se hará mediante la reducción del número de parcialidades hasta el momento en que esta última bonificación sea igual al monto del saldo del adeudo denominado en unidades de inversión. Este beneficio se perderá si posteriormente se incumple por más de dos meses, el pago de alguna de las parcialidades restantes.

También procederá la citada bonificación cuando se opte por pagar la totalidad del saldo del adeudo después de haber pagado las primeras veinticuatro parcialidades, en cuyo caso se disminuirá la primera bonificación del mencionado saldo.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá mediante reglas de carácter general los mecanismos y requisitos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en esta fracción.

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

En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente

para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 de este Código, siempre que se cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. Cuando en este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se estará a lo dispuesto por la fracción III, inciso a) del presente artículo.

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

- a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

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

No procederá la autorización a que se refiere este artículo tratándose de:

- a) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.

c) Contribuciones que debieron pagarse en el año calendario en curso, o en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior la autorización a que se refiere este artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho párrafo, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades, entendiéndose como uso indebido cuando se solicite cubrir las contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios, contribuciones que se causaron en el año de calendario en curso o en los seis meses anteriores al en que se solicite la autorización, cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como cuando, procediendo el pago en parcialidades, no se otorgue la autorización correspondiente.”

Del artículo anteriormente transcrito se desprende lo siguiente:

Que para efectos de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes existe la posibilidad de dividir una deuda fiscal de contribuciones omitidas mas sus accesorios en diversas partes con un límite máximo de cuarenta y ocho porciones que se enterarán mensualmente al fisco, mismos que la ley denomina parcialidades, que la autorización para cumplir un adeudo aplicando este procedimiento siempre se otorgará a petición de parte, y por lo tanto, en ningún caso será de oficio.

Nos habla de un adeudo inicial, en base a la cual se fija el importe de la primera parcialidad, y que se integra de la siguiente forma: al monto de las contribuciones adeudadas incluyendo su actualización se adiciona tanto con las multas también actualizadas, así como los accesorios diferentes de las multas que tenga que pagar el deudor para que una vez integrado el importe del adeudo inicial se divida entre el número de parcialidades solicitadas por el contribuyente y el resultado integrará la primera parcialidad que debe enterar.

También nos habla de un segundo saldo cuya finalidad será la de calcular las demás parcialidades y que se determina restando la primera parcialidad al adeudo inicial, el cual se expresará en las Unidades de Inversión (UDIS) que se encuentren vigentes cuando se autorizó el pago en parcialidades, unidades en las que se expresarán las parcialidades restantes así como el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinados conforme a la Ley de Ingresos de la Federación del mes en que se solicitó la autorización y a los dos meses anteriores calculándose para las parcialidades restantes cantidades semejantes también en UDIS que sumen el adeudo inicial menos la primera parcialidad y el promedio de tasa de recargos integrado.

Que la propia administración por conducto de la S.H.C.P. entregará seis formatos de pago mensual al contribuyente en forma semestral señalando los importes

a pagar en UDIS, mismos que al momento de pago serán convertidos a pesos conforme a los índices publicados por el Banco de México.

Que cuando dichos pagos no se realicen dentro del mes correspondiente se aplicará una sanción al contribuyente que consistirá en el pago de recargos por prorroga sobre dicha parcialidad además de que la S.H.C.P. hará los ajustes necesarios en las parcialidades restantes también en UDIS.

Sin embargo, para el caso de que las primeras doce parcialidades sean cubiertas dentro del plazo fijado y en la cantidad establecida, se estimulará al contribuyente para efectos de que mantenga su constancia disminuyendo un 10% la tasa de recargos establecida para su crédito, mismo que se aplicará a las parcialidades faltantes siempre y cuando continúe cumpliendo a cabalidad con las parcialidades faltantes, modificándose por parte de la S.H.C.P las demás parcialidades expresadas igualmente en UDIS.

También habrá otro estímulo adicional para aquellos que haya pactado veinticuatro parcialidades o mas y que cubran en tiempo y forma todas y cada una de las parcialidades autorizadas y que consistirá en una bonificación de un 5% que se calcula sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde que se otorgó la autorización hasta que se pague el total del adeudo.

Sin embargo, como parte de dichos estímulos y solo para el caso de que le hubieran autorizado al contribuyente mas de veinticuatro parcialidades también recibirán una bonificación que se calculará tomando como base la diferencia que se obtenga de restar los recargos pagados en las primeras veinticuatro parcialidades mas los pendientes de pago, del monto de los recargos determinados y pagados en dicho periodo considerando la reducción del 25% de la tasa establecida para tal efecto, y omitiendo tomar la reducción del 5% por pago oportuno de las parcialidades ni su

bonificación, señalando dicha diferencia en UDIS vigentes en el momento del pago sin que de origen a la devolución, compensación o acreditamiento.

Para materializar y hacer efectivos dichos estímulos la autoridad al emitir los formatos de pago faltantes reajustará el monto de los pago parciales subsecuentes en forma proporcional. Ahora bien, por lo que se refiere al procedimiento para cuantificar el descuento de los recargos de las parcialidades restantes, se hará reduciendo el número de parcialidades hasta que la ultima bonificación corresponda el monto del saldo del adeudo expresado en UDIS, sin embargo este privilegio se perderá en el caso de que se incumpla con el pago de alguna de las parcialidades restantes.

Igualmente procederá dicha bonificación cuando el contribuyente lleve a cabo el pago el total del saldo del adeudo previo pago de las primeras veinticuatro parcialidades y se realizará mediante la disminución del número de parcialidades hasta que el importe de la última corresponda al saldo adeudado expresado igualmente en UDIS, sin embargo, el contribuyente se verá desfavorecido de estos estímulos si deja de realizar el pago de alguna parcialidad por mas de dos meses.

Los beneficios anteriores no serán aplicables para aquellos casos en los que los créditos fiscales sean determinados por las autoridades fiscales mediante resolución debidamente notificada al contribuyente.

Ahora bien, como uno de los requisitos para estar en posibilidad de realizar el pago en parcialidades, los contribuyentes una vez favorecidos con dicha autorización deberán garantizar el interés fiscal dentro de los treinta días posteriores a aquel en que se le hubiera otorgado dicha autorización, sin embargo cuando el total de las garantías que esté en posibilidad de otorgar el deudor sean insuficientes para cubrir el monto del crédito fiscal como lo establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación dicha garantía será aceptada con la salvedad de que si la autoridad fiscal verifica que dicho deudor puede otorgar una garantía adicional podrá realizar la

ampliación de la misma así como las sanciones correspondiente, y si el deudor se opusiere, se revocará la autorización para pagar en las parcialidades. Además de esta circunstancia, también serán motivo para revocar la autorización de pago en parcialidades que el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite la liquidación judicial correspondiente, que el deudor omita llevar a cabo el pago de tres parcialidades procediendo ipso facto requerir y hacer efectivo el saldo insoluto mediante la aplicación del procedimiento económico coactivo.

Igualmente el artículo en comento establece los supuestos en que no procederá la autorización del pago de un adeudo en las parcialidades solicitadas, entre los que se encuentran: que se solicite para el pago de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, que se trate de contribuciones y aprovechamientos que se hubieran generado con motivo de la importación y exportación de bienes y servicios, contribuciones correspondientes al año en que se solicite la autorización o en los seis meses anteriores a aquel en que se solicitó la autorización sin que queden comprendidas las aportaciones de seguridad social previendo que cuando sin tener derecho a ello, los contribuyentes deudores hagan un uso indebido de la figura del pago en parcialidades definiendo que se entenderá como uso indebido aquel en que se pretenda pagar contribuciones de las anteriormente señaladas e igualmente cuando no obstante de solicitarse la autorización, no se otorgue la autorización correspondiente por parte de la autoridad.

Cabe señalar que la actualización a que hace referencia el artículo en comento siempre se realizará conforme a lo establecido en el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, resumiendo y destacando aquellos puntos importantes para la propuesta que se hace en este trabajo consideramos que el pago en parcialidades es una figura jurídica que opera a solicitud de los deudores y que les permite a los contribuyentes cubrir cierto tipo de adeudos mediante la realización de varios abonos

mensuales con un tope máximo de 48, cuyo importe sumará la surte principal adeudada, las multas que hubieran generado el incumplimiento de la obligación principal, así como sus accesorios correspondientes para lo cual deberá otorgar garantía suficiente dentro de los 30 días siguientes a aquel en que les sea otorgada la autorización y que podrá ser revocada cuando desaparezca o se deje de otorgar garantía o que ésta sea insuficiente sin que se otorgue la ampliación respectiva, cuando el contribuyente deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial o cuando deje de pagar tres parcialidades caso en el cual la autoridad requerirán al contribuyente y harán exigible el saldo pendiente de pago mediante la aplicación del procedimiento económico coactivo.

2.4.2 PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

“La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción, tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor del contribuyente y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos”⁵⁰. Para que opere esta figura jurídica será necesario que transcurra el término de cinco años en forma ininterrumpida, ajustando el cómputo cuando se presente alguna de las causales de suspensión, siendo requisito indispensable que dicho crédito sea exigible para que pueda dar inicio el cómputo del plazo de referencia. Esta clase de prescripción se encuentra regulada por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación mismo que se analizará a detalle en el siguiente capítulo.

Ahora bien, para el caso de prescripción a favor del estado esta figura jurídica se presenta cuando el contribuyente omite llevar a cabo, dentro del término de cinco años, el cobro o la solicitud de devolución de cantidades que tenga derecho a

⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, Edit. Harla, México, 1998, p. 71.

recibir del estado, o pagadas en forma indebida, conforme a lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación extinguiendo así el derecho que tiene el contribuyente acreedor de obtener la devolución de las cantidades a su favor.

Por cuanto se refiere al artículo 22 anteriormente señalado, establece en la parte de interés lo siguiente:

“Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.

Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución.

...

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

...”

2.4.3 CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES

La caducidad de las facultades de las autoridades se presenta “cuando éstas no se ejercitan para comprobar el nacimiento de una obligación fiscal, no se determinó

en cantidad líquida el tributo, ni se impuso alguna sanción fiscal, por infracción a las leyes respectivas, dentro del plazo previsto en la norma jurídica, en ello ante todo se le da seguridad jurídica a los gobernados, para que no estén expuesto por tiempo indefinido a los caprichos o a las facultades de las autoridades contributivas, para que no los molesten en su esfera jurídica, pues ello marca un plazo para el ejercicio de comprobación del deber fiscal, y una vez fenecido ya no puede invadir el ámbito privado del sujeto pasivo... es una figura procedimental de carácter extintivo, ya que con ella fenece el ejercicio de facultades de comprobación de una autoridad hacendaria para no interferir en las propiedades, posesiones o derechos de los particulares, y se puede hacer valer por el interesado ante el fisco, al intentar, la instancia que le da la ley en esa materia, para que se decrete de oficio, o bien gestionando el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo, cuando fueron iniciadas tales facultades extemporáneamente y se haya determinado un crédito fiscal, donde se configuró la caducidad, dicho medio de defensa permite darle seguridad jurídica al gobernado, pues la resolución que se dicte, debe corroborar la presentación de la caducidad, en el asunto de que se trate, para quede sin efecto y nulificarse todo lo actuado por el fisco, por no ser válida y eficaz su actuación.”⁵¹

La figura jurídica de la caducidad se encuentra regulada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación mismo que establece:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga

⁵¹ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho fiscal mexicano, Edit Porrúa, México 2001, p. 412.

obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; 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 la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

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.”

Del artículo anteriormente transcrito, se desprenden lo siguientes puntos:

“CADUCIDAD

ELEMENTOS: UN PLAZO Y EL NO EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE SE EXTINGUE

REGLAS PARA CALCULAR LOS PLAZOS:

5 AÑOS

10 AÑOS

3 AÑOS

5 AÑOS CONTADOS

- A. EN EL CASO DE CONTRIBUCIONES QUE SE CALCULEN POR EJERCICIOS AL DIA SIGUIENTE DE AQUEL EN QUE SE PRESENTÓ LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO (CUANDO SE TENGA OBLIGACIÓN DE HACERLO).

- B. EN EL CASO DE CONTRIBUCIONES QUE NO SE CALCULEN POR EJERCICIOS CUANDO SE PRESENTÓ O DEBIÓ DE PRESENTARSE LA DECLARACIÓN O EL AVISO CORRESPONDIENTE.

- C. EN EL CASO EN QUE NO EXISTA OBLIGACIÓN DE PAGAR LA CONTRIBUCIÓN MEDIANTE DECLARACIÓN, EN EL MOMENTO EN QUE ESTA SE CAUSÓ.

- D. EN MATERIA DE INFRACCIONES FISCALES CUANDO ÉSTAS SE HUBIERAN COMETIDO.
EN CASO DE INFRACCIONES CONTINUAS O CONTINUADAS AL DIA SIGUIENTE AL EN QUE HUBIESE CESADO LA CONSUMACIÓN DE LA

INFRACCION O SE HUBIESE REALIZADO LA ÚLTIMA CONDUCTA O HECHO RESPECTIVAMENTE

- E. SE LEVANTE ACTA DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN GARANTIZAD, EN UN PLAZO QUE NO EXCEDA DE 4 MESES

10 AÑOS CONTADOS:

- A. CUANDO EL CONTRIBUYENTE NO HUBIESE PRESENTADO SOLICITUD PARA OBTENER SU R.F.C.
- B. NO LLEVE CONTABILIDAD O NO LA CONSERVE
- C. CUANDO NO SE HUBIERE PRESENTADO LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO
- D. CUANDO HUBIESE SUSPENSIÓN POR EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

6 AÑOS Y 6 MESES = EN EL CASO DE VISITAS CON SUSPENSIÓN

3 AÑOS CONTADOS:

- A. EN EL CASO DE LIQUIDADORES Y SINDICOS POR LAS CONTRIBUCIONES QUE DEBIERON PAGAR A CARGO DE LA SOCIEDAD EN LIQUIDACIÓN O QUIEBRA

B. LAS PERSONAS QUE TENGAN CONFERIDAS LA DIRECCIÓN GENERAL, LA GERENCIA GENERAL O LA ADMINISTRACIÓN ÚNICA DE LAS PERSONAS MORALES, POR LAS CONTRIBUCIONES CAUSADAS, O NO RETENIDAS; Y LAS QUE DEBIERON PAGARSE POR LA PERSONA MORAL, DURANTE SU GESTIÓN, EN LA PARTE NO GARANTIZADA CON BIENES DE LA PERSONA MORAL, EN LOS SIGUIENTES CASOS CUANDO LA PERSONA MORAL:

- a) NO SOLICITE SU INSCRIPCIÓN EN EL R.F.C.
- b) CAMBIE SU DOMICILIO SIN PRESENTAR EL AVISO CORRESPONDIENTE
- c) NO LLEVE CONTABILIDAD, LA OCULTE O LA DESTRUYA

SUSPENSIÓN DEL PLAZO

A. EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

- a. Revisión de escritorio
- b. Visita domiciliaria
- c. Revisión de dictámenes

B. INTERPOSICIÓN DE ALGÚN RECURSO O JUICIO

SUSPENSIÓN DEL PLAZO

A. CUANDO LAS AUTORIDADES NO PUEDAN INICIAR SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN POR:

- a. Desocupación del domicilio fiscal sin el aviso de cambio correspondiente; o:
- b. Por señalamiento incorrecto del domicilio fiscal

SUSPENSIÓN DEL PLAZO

- En caso de huelga
- En caso de fallecimiento del Contribuyente
- Respecto de Sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, durante el tiempo en que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación respecto de una sociedad controlada

A. REQUISITOS DE
LA SUSPENSIÓN
EN EL CASO DE
LAS VISTAS
DOMICILIARIAS

LEVANTAMIENTO
CADA 6 MESES DE
UN ACTA PARCIAL,
FINAL O EMISIÓN
DE LA RESOLUCIÓN
DEFINITIVA

- PLAZO SUSPENDIDO POR EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PLAZO MÁXIMO DE 10 AÑOS.

EJERCICIO DE LA CADUCIDAD

- A. POR VIA DE ACCIÓN
- B. POR EXCEPCIÓN

CADUCIDAD DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

- Ley del Seguro Social A. 297
- Se extingue el derecho del Instituto para fijar los créditos a su favor de a) Cuotas obrero patronales; b) Multas por infracciones y c) Capitales constitutivos

CADUCIDAD DE FIANZAS

- Ley de fianzas A.120
- Se extingue la facultad de las autoridades administrativas y fiscales para cobrar las fianzas exigibles expedidas a su favor, si éstas no presentan la reclamación de la fianza dentro de los 180 días posteriores a que se hizo exigible la fianza”⁵²

De donde se desprende que nuestro Código Fiscal contempla diversas clases de caducidad entre las que se encuentran: la caducidad de contribuciones aprovechamientos y accesorios, caducidad de infracciones, caducidad de aportaciones de seguridad social, caducidad de fianzas y una caducidad especial, que para que opere

⁵² PONENCIA DEL MAGISTRADO LEOPOLDO ROLANDO ARREOLA ORTIZ, CURSO DE ESPECIALIZACIÓN EN JUSTICIA ADMINISTRATIVA, INSTITUTO DE ESTUCIOS SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, 26 DE MAYO DE 2004.

la caducidad se requiere que transcurra un plazo de cinco años, diez años o tres años, según el caso, durante el cual la autoridad no lleve a cabo las facultades que van a caducar, pudiendo suspenderse por las causas anotadas, y podrá plantearse por la vía de acción así como por la vía de excepción.

2.4.4 COMPENSACIÓN

La figura jurídica de la compensación, se encuentre regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que habla el procedimiento y requisitos necesarios para que se pueda dar, en los términos siguientes:

“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 impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

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 realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

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

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

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 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.”

Respecto a la figura jurídica de la compensación, en términos generales, “se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud de la cual se extinguen por ministerio de ley dos deudas, hasta por el importe de la menor, y en las

cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente”⁵³ de donde se desprende la existencia de dos deudas entre dos sujetos en las cuales ambos tienen las calidades de acreedor y deudor recíprocamente, que por acuerdo entre ellos o por así establecerlo la ley, se extinguen ambas deudas por el importe de la menor. Ahora bien, al traer dichos elementos al derecho tributario las calidades recíprocas de acreedor y deudor las revisten por una parte el Estado y por la otra el contribuyente gobernado, sin embargo, para que en materia tributaria pueda operar la figura jurídica de la compensación será necesario que se presenten algunos requisitos adicionales que señala el artículo anteriormente transcrito, mismos que a continuación se detallan.

- Que se trate de contribuyentes obligados a pagar mediante declaración,
- Que los créditos fiscales deriven de impuestos federales distintos de los que se causan con motivo de la importación,
- Que los administre la misma autoridad, y
- Que no tengan un destino específico.

Así mismo, existen diversas causales de improcedencia para que opere la compensación, entre las que se encuentran:

- Que se haya solicitado la devolución.
- Cuando ya haya operado la prescripción a favor de la autoridad, de la obligación a cargo del Estado para devolver las cantidades a que tengan derecho los contribuyentes.
- Cantidades que se hubieran trasladado conforme a las disposiciones fiscales en forma expresa, por separado o incluidas en el precio.

⁵³ Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las obligaciones, Tomo II, Edit. Porrúa, México 1998, p. 149.

Ahora bien, siempre que resulte procedente la compensación de algún crédito fiscal será necesario que se actualicen los importes a compensar, conforme a lo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se presentó la declaración en donde se manifiesta el saldo a favor o a partir de que se realizó el pago materia de la compensación. Así mismo, será necesario presentar el respectivo aviso de compensación dentro de los cinco días después a la fecha en que se realizó la compensación, y como ya se ha señalado el efecto será el de extinguir ambas deudas cuando estas sean del mismo monto y de no ser así se extinguirá solo por el importe correspondiente a la menor, subsistiendo la parte restante de la mayor.

El artículo en comento, también establece que cuando se hubieren realizado la compensación de una cierta cantidad, y resultara ser improcedente, la cantidad que tuviera que resarcirse al fisco generará el pago de recargos y actualizaciones, desde que se efectuó la compensación hasta que se lleve a cabo el resarcimiento de dicho monto.

También se presenta el caso en el que las autoridades fiscales podrán aplicar la compensación de oficio, y para ello será necesario que el contribuyente que tenga un saldo a su favor también cuente con un adeudo que no haya sido cubierto al fisco, y no obstante que el particular ya haya formulado su solicitud de devolución, la autoridad procederá a notificar al contribuyente el proveído correspondiente que le informe sobre la compensación de oficio. Controversias de esta naturaleza son analizadas con cierta frecuencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ya que la autoridad que ha determinado un saldo a favor de algún contribuyente, y este último procede a solicitar su devolución es notificado por la autoridad en el sentido de que el saldo a favor que motivó la devolución fue compensado de oficio contra un supuesto adeudo, que al concluir el juicio, se demuestra que es inexistente, y que por lo tanto resulta procedente la devolución solicitada por ser improcedente la compensación de oficio realizada por la autoridad.

2.4.5 CANCELACIÓN

La cancelación se encuentra contenida en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala:

“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.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.”

El artículo en comento nos habla de que se cancelarán o anularán los créditos fiscales cuando se presente la incosteabilidad, esto es cuando la administración tenga que erogar una cantidad mayor de la que va a recaudar respecto de un crédito determinado, ya que lejos de allegarse de recursos, los estará disminuyendo. Al respecto el mismo precepto establece los parámetros para calificar un crédito como incosteable como aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente a 200 UDIS, o aquellos inferiores o iguales a 20,000 UDIS pero que además el costo de su recuperación sea superior al 75% del importe del crédito, así mismo señala que serán incosteables los créditos cuya recuperación sea igual o mayor a su importe.

Igualmente se señala como presupuesto de la cancelación de créditos, la insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, esto es cuando los deudores no cuenten con los recursos necesarios para solventar el adeudo que tengan con el fisco en los siguientes términos: cuando no tengan bienes embargables para cubrir el monto del crédito, o los pocos bienes con que cuente ya se han embargado y sean insuficientes para cubrir dicho crédito, también se considerarán como insolventes a los deudores cuando no se puedan localizar o hubieran fallecido sin dejar bienes que respondan del crédito o que no puedan obtenerse mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Ahora bien, para el caso de que un deudor cuente con dos o más créditos, éstos se sumarán y en base al total se evaluarán su costeabilidad o insolvencia.

2.4.6 CONDONACIÓN

La condonación también es conocida como la remisión de la deuda que “es el acto jurídico por el cual el acreedor dimite voluntaria y unilateralmente al derecho de exigir, total o parcialmente a su obligado-deudor, el pago de la prestación debida”⁵⁴ en materia fiscal se encuentra regulada en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación mismo que establece:

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

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, 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, producción o venta de productos, o la realización de una actividad, como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

...”

Del artículo transcrito se desprende que el titular del ejecutivo podrá emitir diversas resoluciones encaminadas a eximir, ya sea en forma total o parcial, el monto

⁵⁴ Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las obligaciones, Tomo II, Edit. Porrúa, México 1998, p. 1122.

del pago de las contribuciones y sus accesorios cuando una situación haya afectado a un sector económico de la población, igualmente se eximirá del pago por dichos conceptos cuando se trate de evitar un perjuicio o cuando hayan ocurrido desastres naturales tales como epidemias, fenómenos meteorológicos o plagas. Dicha resolución deberá estar debidamente fundada y motivada por lo que debe señalar en forma pormenorizada cuál es él o los beneficios que otorgue, la cuantía de los mismos, las personas a quienes beneficiará, el sector geográfico sobre el que favorecerá a los sectores económicos que resulten beneficiados, el lapso de tiempo durante el que se otorgarán dichos beneficios y los requisitos que deberán cumplir aquellas personas que pretendan obtener la eximición otorgada.

2.4.7 CONFUSIÓN

Esta figura jurídica se presenta cuando una misma persona reviste la calidad de acreedor y de deudor respecto de una misma obligación, por lo tanto, si la persona que tienen tiene el pasivo es la misma que tiene el derecho de cobrar la prestación adeudada, se extingue el adeudo ya que carecería de sentido realizar un autopago por lo que se diseminan, tanto el activo como el pasivo correspondiente, al ingresar ambos en una misma masa patrimonial, sin embargo, cuando la circunstancia que provoca la confusión cesa, la obligación renacerá. En el caso de la materia tributaria este caso generalmente se presenta cuando el Estado siendo acreedor de un adeudo de contribuciones previamente existentes a cargo de una persona física, se convierte en heredero, ya sea a título universal o a título particular, del total o de una parte de la masa hereditaria de dicho deudor, según corresponda, recayendo las calidades de acreedor y deudor al Estado, respecto de una misma obligación.

2.4.8 DACIÓN EN PAGO

Doctrinalmente la dación en pago se ha definido como “un convenio en virtud del cual un acreedor acepta recibir de su deudor, por pago de un crédito, un objeto diverso del que se le debe”⁵⁵ sin embargo en materia tributaria esta figura jurídica es de aplicación excepcional ya que “A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal o de los auxiliares legalmente facultados para ello podrá aceptar la dación en pago del producto de la venta de bienes cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables a los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares.”⁵⁶ Sin embargo, será necesario la elaboración de un dictamen pericial por ambas parte para determinar cual es el valor de los bienes o servicios que ofrezca el gobernado para extinguir sus obligaciones fiscales mediante esta figura jurídica.

2.4.8 CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR

El caso fortuito o causa de fuerza mayor “es un acontecimiento futuro cuya realización está fuera del dominio de la voluntad humana, pues no se le puede prever o aun previéndolo no se le puede evitar. Su efecto es que impide a una persona cumplir con la conducta que debió observar conforme a la ley, o a una obligación lato sensu, originando con ello un detrimento patrimonial a otra persona”⁵⁷

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustentó la tesis visible en la de Quinta Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Semanario Judicial de

⁵⁵ Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las obligaciones, Tomo II, Edit. Porrúa, México 1998, p. 1149.

⁵⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, México, 2002, p. 622.

⁵⁷ Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las obligaciones, Tomo II, Edit. Porrúa, México 1998, p. 606.

la Federación, Tomo: CXXV, Página: 245, misma que establece:

CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie esta obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.

Revisión Fiscal 114/54. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Unión de Crédito Agrícola de Matamoros, S. A. de C. V.). 7 de julio de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Rafael Matos Escobedo. Ponente: Mariano Azuela.

De donde se desprende que los principios generales de derecho son aplicables a la materia fiscal, razón por la cual el principio que establece que nadie esta obligado a lo imposible, también resulta aplicable a esta materia concluyendo que el caso fortuito o causa de fuerza mayor también será una forma de extinción de las obligaciones fiscales, y a manera de ejemplo se cita la tesis localizable en la Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Tercera Parte, LXXXI, Página: 34, misma que establece lo siguiente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, OMISION EN LA PRESENTACION DE LA DECLARACION PARA EL PAGO DEL. POR IMPEDIMENTO O FUERZA MAYOR.

El artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, establece en su fracción XI: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá dejar de imponer las sanciones que previene el capítulo tercero de este título, cuando el infractor haya sido obligado a cometer los hechos o a incurrir en las omisiones en que la infracción consista por impedimentos, fuerza mayor, caso fortuito o hechos ajenos a su voluntad; circunstancia que deberá probar a satisfacción de la mencionada secretaría o de las oficinas receptoras". Por lo que, si la Delegación Calificadora Fiscal retiene indebidamente los libros de contabilidad de un causante durante determinado tiempo, impidiendo con este hecho que dicho causante presente en tiempo su declaración para el pago del impuesto sobre la renta, no debe la Secretaría de Hacienda imponer sanción de ninguna clase toda vez que se realiza uno de los supuestos previstos en el ordenamiento legal que se menciona, no obstante de que dicha secretaría alegue que la empresa no hizo gestión alguna tendiente a que le fueran devueltos sus libros con la oportunidad necesaria, así como que al haber tenido noticias de que sus libros no se localizaban hubiera solicitado la autorización de otros nuevos, en virtud de que estos razonamientos no son dignos de tomarse en consideración, puesto que por un lado no se fundan en ningún precepto legal que determine la obligación del contribuyente de realizar los actos pretendidos, y por otro, implicaría que se estableciera una sanción por omisiones motivadas, no en la voluntad del causante, sino en una acción negligente de la autoridad fiscal, consistente en retener los libros de contabilidad del mismo.

Amparo en revisión 3242/62. Refaccionaria Ruíz, S. de R. L. de
C. V. 30 de marzo de 1964. Unanimidad de cuatro votos.
Ponente: Felipe Tena Ramírez.

CAPITULO 3

PRESCRIPCIÓN EN EL INCUMPLIMIENTO DEL PAGO EN PARCIALIDADES

Antes de iniciar con el desarrollo del cuerpo, propiamente dicho, del presente capítulo considero importante centrar con claridad las circunstancias bajo las cuales se desenvuelve la propuesta de reforma que se formula en el presente trabajo.

La materia fiscal en nuestro país se encuentra regulada, entre otros cuerpos normativos, en el Código Fiscal de la Federación, mismo que establece singularmente cómo operan diversas figuras jurídicas como son la prescripción y el pago en parcialidades, sin embargo, en la realidad se dan casos en los que se presentan conjuntamente estas dos figuras jurídicas, sin que la legislación señale, sin lugar a dudas, como deben implementarse para un correcto funcionamiento, por lo que si bien se trata de dos figuras jurídicas distintas, también ambas se encuentran contenidas en una misma normatividad, por lo que para poder aplicarlas conjuntamente deberá llevarse a cabo una interpretación armónica de dicha legislación lo que me permitirá desprender diversas posibilidades de las cuales se aplicará aquella que se determine como la mejor jurídicamente hablando.

Ahora bien, la propuesta que se formula se centra cuando un contribuyente, por la imposibilidad de cubrir un crédito, ya sea autodeterminado por el propio contribuyente en cumplimiento a sus obligaciones fiscales, o que le fue determinado por la autoridad fiscalizadora con motivo del ejercicio de sus facultades de revisión, acude ante la autoridad a efecto de solicitar la autorización para pagar su adeudo en parcialidades, mismo que le es otorgada previo cumplimiento de los requisitos de ley, por lo que en cumplimiento a lo pactado comienza a formular los pagos parciales hasta que por diversas circunstancias se ve imposibilitado para seguir cumpliendo. Ahora bien, no obstante de dicho incumplimiento, la autoridad omite realizar acción alguna

tendiente a la obtención del monto del crédito por un periodo mayor de cinco años. Así mismo se enfoca a centrar cuándo comienza a correr la prescripción en el supuesto de créditos fiscales determinado por la autoridad fiscal e igualmente respecto de aquellos créditos cuya determinación le corresponde al mismo contribuyente.

De lo anteriormente señalado se desprenden los siguientes puntos:

- La existencia de un crédito ya sea autodeterminado por el propio contribuyente en cumplimiento a sus obligaciones fiscales, o determinado por la autoridad con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación.
- La autorización por parte de la autoridad para que el deudor pueda cubrir dicho crédito en parcialidades, así como el cumplimiento previo de los requisitos que señala la ley por parte del solicitante.
- El incumplimiento en la obligación de pagar, ya sea el total o algunas parcialidades por parte del deudor.
- La inactividad de la autoridad para obtener el monto correspondiente a las parcialidades incumplidas por mas de cinco años.

Ahora bien, tomando en cuenta que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, a grandes rasgos señala que el crédito fiscal se extingue por el término de cinco años y que dicho término comenzará a correr a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, en el contexto anterior surge la posibilidad para el deudor de plantear la prescripción por el simple transcurso del tiempo, sin embargo, como se señaló con anterioridad, nuestra legislación vigente no establece en forma pormenorizada cómo opera la prescripción cuando se está en presencia de una autorización de pago en parcialidades ni a partir de qué instante comenzará a

computarse el referido término de cinco años, por lo que con la finalidad de mostrar una alternativa a dichas insuficiencias legales se formula la presente propuesta para reformar el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en los términos en que se expone a continuación.

3.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Respecto a la prescripción, la doctrina ha considerado que “Esta forma de extinción obedece a la abstención de la autoridad para requerir el pago del crédito fiscal ya determinado, que revele indiferencia, apatía o abandona el cobro”⁵⁸. Ahora bien “para que opere la prescripción es menester que se determine y notifique un crédito fiscal, además de que transcurran cinco años sin gestión de cobro notificada legalmente al particular. El término se interrumpe por cada gestión de cobro que se notifique al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de este.”⁵⁹ y se encuentra regulada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

“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 consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de

⁵⁸ Uresti Robledo, Horacio Los impuestos en México, Edit. Tax, México, 2002, p. 429

⁵⁹ Uresti Robledo, Horacio Los impuestos en México, Edit. Tax, México, 2002, p. 430

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.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando 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.

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

De dicho artículo se desprende que un crédito fiscal se extinguirá a través de la figura jurídica de la prescripción cuando transcurra el término de cinco años a partir de que pudo ser legalmente exigido, que dicho término se interrumpe con cada gestión de cobro que conozca el deudor o por cada reconocimiento expreso o tácito que haga del crédito o cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, o cuando presente el aviso señalando en forma incorrecta su domicilio. Además define el término de gestión de cobro como cualquier actuación que lleve a cabo la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución con el requisito de que dicho acto se haga del conocimiento del deudor. Adicionalmente señala que se suspenderá el plazo de la prescripción cuando se suspenda el procedimiento económico coactivo en los términos que establece el artículo 144 del mismo Código, y finalmente establece que el deudor podrá solicitar la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales, siempre y cuando se hayan cumplido con los requisitos anteriormente mencionados.

De lo anteriormente señalado, se pueden desprender los siguientes puntos:

“REGLAS PARA EL CÓMPUTO DEL PLAZO

- SE INICIA a partir de la fecha en que el pago puede ser legalmente exigido Art. 146.
- SE INTERRUMPE en los siguientes casos:
 - Con cada gestión de cobro del crédito fiscal que la autoridad realice a través del P.A.E.
 - Por el reconocimiento expreso o tácito del deudor de la existencia del crédito.
 - Cuando el deudor desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio.
 - Cuando se hubiere señalado en forma incorrecta el domicilio fiscal.
- El plazo de la prescripción SE SUSPENDE cuando se suspenda el P.A.E.
- El P.A.E. se suspende en los siguientes casos:
 - A) Cuando el contribuyente deudor interponga en su contra recurso administrativo o juicio de nulidad y garantice legalmente el crédito fiscal.
 - B) Cuando un tribunal competente notifique a la autoridad fiscal, sentencia dictada en un procedimiento judicial de concurso mercantil contra la empresa deudora Art. 144 C.F.F.

MEDIOS PARA HACER VALER LA PRESCRIPCIÓN

- Por vía de acción: Solicitando a la autoridad la declaratoria de prescripción del crédito Fiscal, cuando ésta se haya consumado
- Por vía de excepción: Haciéndola valer como concepto de impugnación en contra del cobro del crédito fiscal prescrito”⁶⁰

Ahora bien, resulta de vital importancia saber cuándo pudo ser legalmente exigido un crédito para determinar en que momento comienza a computarse el término de cinco años referido en el artículo en estudio, y en ese sentido la doctrina ha señalado que la exigibilidad es “la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo”⁶¹.

Sin embargo, un crédito fiscal a cargo de un contribuyente podrá tener dos orígenes distintos, el primer caso se presenta cuando una contribución provenga de una obligación a la que se encuentra sujeto un contribuyente con motivo de la realización de sus actividades cotidianas y que deba ser autodeterminada el propia sujeto pasivo de la relación tributaria, en los términos que establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, caso en el cual se considerará que es exigible el crédito fiscal al día hábil siguiente a aquél en que concluyó el plazo con que disponía para cumplir

⁶⁰ PONENCIA DEL MAGISTRADO LEOPOLDO ROLANDO ARRIOLA ORTIZ, CURSO DE ESPECIALIZACIÓN EN JUSTICIA ADMINISTRATIVA, INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, 1° DE JUNIO DE 2004.

⁶¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Edit. Harla, México 1998, p. 127.

oportunamente con la prestación tributaria, ya que posteriormente la autoridad podrá formularle el requerimiento de pago correspondiente a efecto de que acredite haber cumplido la obligación requerida o demostrar que ya no se encuentra obligado a su cumplimiento, por lo que de conformidad con el artículo en estudio, la prescripción comienza a correr a partir de que la obligación se hace exigible, esto es inicia a computarse al día hábil siguiente a aquel en que venció el plazo para cumplir oportunamente su obligación fiscal.

Por otro lado, se encuentran los créditos fiscales que nacen con motivo de un acto de determinación por parte de las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, ya sea con motivo de una revisión de gabinete, una vista domiciliar o por diferencias detectadas en las declaraciones formuladas por el propio contribuyente o cualquier otro procedimiento fiscalizador, en este caso se considerará como exigible cuando el crédito determinado ya ha quedado firme, esto es que en términos generales ya no puede ser impugnado por el deudor al que se le determinó dicho adeudo al haber transcurrido en exceso los plazos previstos por la ley para interponer en su contra los medios de impugnación correspondientes, como son el recurso de revocación o juicio de nulidad regulados en los artículos 121 y 207 del Código Fiscal de la Federación, ya que recordemos que es optativa la interposición del referido recurso o la demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos del artículo 120, preceptos legales que a continuación se transcriben en la parte conducente:

“Artículo 121.-. El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del

recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala...”

“Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”

“Artículo 207.- La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

...”

De donde se desprende que cualquiera de los dos medios de defensa, anteriormente señalados, que elija el contribuyente deudor para impugnar los créditos fiscales que le fueron determinados por la autoridad fiscalizadora contarán con un plazo de cuarenta y cinco días siguiente al día en que surta efectos la notificación de la resolución en la que se le determine el crédito, ahora bien, cabe señalar que como lo establece el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones surtirán efectos al día hábil siguiente del día en que fueron notificados, como se desprende de la transcripción que mas adelante se realiza. Igualmente debe tomarse en consideración para el cómputo de los cuarenta y cinco días a que se hizo mención con anterioridad solamente se computarán los días hábiles en los términos establecidos en el artículo 12 del Código antes citado, para los plazos fijados en días, que a continuación se transcribe:

“Artículo 12.- En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando

corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se traté de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

...”

“**Artículo 135.-** Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique.

...”

Por lo que retomando el tema respecto al cómputo de la prescripción para los casos en que la autoridad fiscal lleve a cabo la determinación de un crédito fiscal queda claro que deberán transcurrir cuarenta y seis días hábiles con posterioridad a su notificación toda vez que con posterioridad a ese momento ya habrán transcurrido en exceso los plazos con que contaba el contribuyente liquidado para defenderse, y que por no haberlo hecho dentro de los referidos plazos ya no podrá hacerlo después por haber transcurrido en exceso el término con que contaba para ello por lo que en ese momento se considerara que la resolución se ha tornado firme y por lo tanto es exigible lo que da como consecuencia que comience a computarse el plazo de cinco años necesarios para que opere la figura jurídica de la prescripción a favor del contribuyente-deudor.

A mayor abundamiento y en apoyo a lo anteriormente expuesto el legislador emitió el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación igualmente establece:

“Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.”

Por lo que igualmente se reafirma el término de cuarenta y cinco días para que quede firme un crédito fiscal autodeterminado por el contribuyente, así como la fecha en que comienza a computarse la prescripción, y en este sentido se ha pronunciado el Segundos Tribunales Colegiado en Materias Penal y Administrativa, como se desprende de la tesis que a continuación se transcribe:

Octava Época. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XV-II, Febrero de 1995, Tesis: II.2o.P.A.103 A Página: 465.

PRESCRIPCION DEL CREDITO FISCAL. TERMINO. El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción y que el término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en recursos administrativos, asimismo que el término se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el conocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito, considerándose gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución siempre que se haga del

conocimiento del deudor. Por lo que si la Sala Fiscal responsable consideró que el término de prescripción de cinco años se inició a partir de la fecha en que el pago del crédito fiscal puede ser legalmente exigido, es decir, al día siguiente en que transcurran los cuarenta y cinco días que establece el diverso numeral 65 del código tributario, esta determinación se encuentra ajustada a derecho.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 955/94. Tornillos Spasser, S. A. de C. V. 18 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretaria: Mónica Saloma Palacios.

Ahora bien, tomando como ejemplo el supuesto de que el contribuyente deudor haya promovido algún medio de defensa en contra de la resolución administrativa mediante la cual las autoridades fiscales le determinen un crédito fiscal, como podría ser un recurso de revocación, lo que ocasionaría es que dicho crédito si bien ya es definitivo, no alcanzara la calidad de exigible sino hasta el momento en que se dicte resolución que resuelva en definitiva el medio de defensa interpuesto, además de que sea notificada al promovente, y si ésta se pronuncia en el sentido de reconocer la validez del acto impugnado, el afectado aún podría posponer dicha exigibilidad, interponiendo el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra de la resolución que le causa perjuicio dictada en la instancia anterior garantizando el interés fiscal, y a su vez, en caso de obtener una sentencia desfavorable, podrá acudir al juicio de garantías en la vía directa hasta que le sea notificada la sentencia que señale que la Justicia de la Unión no le otorgue el Amparo y Protección al quejoso, y toda vez que esta ya no puede ser materia de proceso diverso, indefectiblemente quedaría como cosa juzgada lo que trae como consecuencia la exigibilidad del crédito controvertido, y por lo tanto el comienzo del cómputo de la

prescripción, en ese sentido se ha sentado la tesis que a continuación se transcribe, así como los datos de su localización:

Novena Época. Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Diciembre de 2002 Tesis: VI.3o.A.102 A Página: 816

PRESCRIPCIÓN. PARA QUE PUEDA COMENZAR SU CÓMPUTO, ES NECESARIA LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO. El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de carácter sustantivo, en tanto contempla la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo (cinco años). A esa extinción la denomina expresamente como prescripción. Así, el mencionado numeral está ubicado en el capítulo III, llamado "Del procedimiento administrativo de ejecución" e instituye que el término para que se actualice la figura de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Al hablarse de pago, se entiende que previamente fue determinado un crédito, por lo que no puede sostenerse, válidamente, que el citado numeral se refiera a la extinción de las facultades del fisco. Para que inicie el plazo de cinco años a que se refiere el artículo 146 que se comenta, y a fin de que pueda estimarse actualizada la prescripción, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito y que el contribuyente no realice el pago correspondiente o garantice su monto dentro del plazo previsto en la legislación tributaria federal, pues de otra manera no se entendería que el Código Fiscal de la Federación distinguiera entre caducidad y prescripción, y que el citado artículo 146 hablara de "crédito

fiscal", así como que el término para su "prescripción" inicia a partir de la fecha en que el "pago" pudo ser legalmente exigido. Luego, en el caso de que se interponga algún medio de defensa en contra de la determinación del crédito por parte del fisco, será hasta el momento en que se notifique al contribuyente la resolución que confirmó esa determinación, cuando inicie el término de la prescripción, pues es hasta este momento cuando el pago puede ser legalmente exigido.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 109/2002. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 4 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Sin embargo, también puede darse el caso de que el contribuyente ejerce el juicio de nulidad obteniendo sentencia que declare la nulidad de la resolución impugnada para efectos de que se emita otra resolución subsanando la irregularidad en que incurrió la autoridad al emitirlo, y no obstante que dicha sentencia le fuera notificada legalmente, tendrá que esperar un plazo adicional de quince días toda vez que la resolución favorable aún puede ser materia de controversia con motivo del recurso de revisión con que cuenta la autoridad para impugnar aquellas sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como lo establece el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe en la parte conducente:

“Artículo 248.- Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad

administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:
...”

Caso en el cual una vez resuelta la controversia constitucional instaurada con motivo del recurso de revisión planteado por la autoridad quedará firme la resolución impugnada con la consecuencia de hacer exigible el crédito controvertido, y de igual forma iniciar el cómputo de la prescripción.

Sin embargo, una vez que ya ha iniciado el cómputo del término de cinco años para que opere la figura jurídica en estudio dicho cómputo puede verse afectado por la interrupción o la suspensión del mismo.

En efecto, como señala el artículo en estudio, “la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito” y que igualmente se interrumpirá cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente o cuando hubiera señalado en forma incorrecta dicho domicilio fiscal, lo cual resulta muy entendible ya que al estar imposibilitada la autoridad para notificarle cualquier gestión de cobro por desconocer su localización, esta situación sería ventajosa para los contribuyentes quienes podrían incurrir en estas conductas con la finalidad de dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, el efecto de la interrupción en el cómputo del plazo de la prescripción tendrá como consecuencia que reinicie el cómputo de la misma y en este

sentido se han pronunciado los magistrados el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al señalar “Si ocurre la interrupción se tienen como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor, y el cómputo se inicia de nueva cuenta”⁶².

En el mismo sentido se ha pronunciado el Poder Judicial Federal en las tesis que a continuación se transcriben así como la fuente de su localización.

Novena Época. Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XV, Febrero de 2002. Tesis: XV.1o.26 A Página: 788

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

⁶² Octava Reunión de Magistrados, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa México, p. 68.

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.

Novena Época. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Febrero de 2001. Tesis: XV.2o.19 A. Página: 1741

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.

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.

Sin embargo, comúnmente se presenta el caso de que la autoridad acude ante el contribuyente a formular algún requerimiento de pago tendiente a obtener el monto del crédito cuyo término para la configuración de la prescripción se encuentra corriendo, y el contribuyente acude ante las instancias legales correspondientes demandando su nulidad toda vez que el procedimiento de requerimiento no cumplió con las formalidades al efecto establecidas por el Código Fiscal de la Federación lo cual puede traer consecuencias diversas según la resolución que se emita en dicha impugnación. En este sentido, si los agravios son infundados y en consecuencia se reconoce la validez del requerimiento impugnado, no cabe duda alguna de que la emisión y notificación de la gestión de cobro formulada por la autoridad indudablemente interrumpió el cómputo de la prescripción. Pero si la sentencia recaída se pronuncia en el sentido de declarar la nulidad de dicho requerimiento-gestión de cobro formulada por la autoridad surge la interrogante sobre si realmente se interrumpe el cómputo de la prescripción o no.

En una postura totalmente legalista y a la luz del multicitado artículo 146 en estudio, se tendrá que independientemente de que se hubiera anulado la gestión de cobro formulada por la autoridad, el solo hecho de su existencia y notificación al

deudor son elementos suficientes para que se actualice la hipótesis de interrupción del plazo de la prescripción, ya que al respecto el artículo en comento tajantemente establece “El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor”, independientemente de que exista o no alguna controversia y el sentido de su resolución, ni abunda mas al respecto. Sin embargo con mayor técnica jurídica y con un criterio de equidad y justicia, el Poder Judicial Federal ha considerado lo contrario mismo que ha plasmado en la tesis que a continuación se cita:

Novena Época. Instancia: NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO
EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo:
XII, Diciembre de 2000

Tesis: I.9o.A.3 A. Página: 1414

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 Revuelta López.

Criterio que considero mas razonable, ya que si se ha declarado la nulidad del acto impugnado, dicha nulidad esta se retrotrae al momento en que el acto fue emitido y por lo tanto se está en presencia de la nada jurídica a la cual no se le pueden atribuir efectos jurídicos arbitrariamente.

Por lo que respecta a la suspensión en el cómputo del plazo de la prescripción esta “hace que no corra la prescripción durante cierto tiempo, pero una vez que desaparece la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad al levantamiento de la suspensión”⁶³ y así pueden presentarse en varias ocasiones causas que originen la suspensión del cómputo de un mismo plazo, reanudando su conteo cada vez que desaparezcan la causa que motivo dicha suspensión hasta llegar a cinco años ininterrumpidos.

Las causas que suspenden la prescripción son: cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos establecidos en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que establece en la parte que interesa, lo siguiente:

“Artículo 144.-. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero

⁶³ Octava Reunión de Magistrados. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, p. 68.

patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

...

Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los 30 días siguiente a la celebración de dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente...”

Esto es, el término de la prescripción se suspenderá en aquellos casos en los que el contribuyente interponga algún recurso administrativo o un juicio de nulidad, garantizando el interés fiscal de los créditos controvertidos de conformidad con el artículo 142 fracción I y II y 141 del Código Fiscal de la Federación que establecen en la parte que interesa:

“Artículo 142.- Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

...”

“Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la Vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.”

En el mismo sentido el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado respecto a la forma en que opera la suspensión durante el cómputo de la prescripción, como se acredita en la tesis que a continuación se cita:

Octava Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 423 Página: 311

CREDITO FISCAL, PRESCRIPCION INOPERANTE DE LA FACULTAD DE COBRO MIENTRAS ESTE EN SUSPENSO POR HABERSE GARANTIZADO EL. No corre el término de prescripción de la facultad del Fisco para efectuar el cobro del crédito a partir de la orden de suspensión del cobro por haberse otorgado la garantía correspondiente en el recurso

interpuesto por el deudor ante la autoridad que fincó el crédito fiscal o ante su superior. De acuerdo con la disposición del antiguo artículo 32 del Código Fiscal de la Federación derogada y que ahora contempla el artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y se inicia a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido, que constituye una sanción en contra de la autoridad, por su inactividad relativa a la facultad económico-coactiva. La figura procesal opera cuando la autoridad tiene expedita su jurisdicción para llevar a cabo el ejercicio de la facultad mencionada; si no lo hace, la abstención revela apatía o abandono del cobro. Ahora bien, si la facultad económico-coactiva se encuentra en suspenso por haberse decretado así y se otorga la garantía correspondiente en un recurso interpuesto por el deudor, en este caso no existe la conducta abstinentes de la autoridad que diera lugar a la extinción de sus facultades de cobro, aun cuando el recurso correspondiente se interponga y tramite ante la propia autoridad que fincó el crédito o ante otra superior, porque, siendo cierto que a ellas incumbe dictar una resolución y que la morosidad en que pudieran incurrir para emitirla no es imputable al deudor, tal tesitura no trasciende como factor eficiente para dejar insubsistente la suspensión que impide el ejercicio de cobro, máxime si es dicho deudor quien gestiona el recurso y obtiene suspender ese ejercicio, lo que significa que voluntariamente contribuyó a crear esta situación.

Octava Época: Contradicción de tesis. Varios 1/84. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y los Tribunales Colegiados

Primero en Materia Administrativa y Décimo Primero de Circuito. 25 de mayo de 1988. Cinco votos.

Finalmente, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales siempre y cuando hayan concurrido los requisitos necesarios anteriormente analizados lo cual indudablemente viene a complementar la función de producir certeza jurídica a los gobernados, sin perjuicio de que la figura jurídica de la prescripción pueda hacerse valer ya sea en un recurso de revocación o un juicio de nulidad en contra de una resolución emitida por la autoridad competente en la cual pretenda cobrar un crédito fiscal una vez que ya han transcurrido mas de cinco años desde que se hizo exigible, al respecto la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal ha emitido la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: III, Parte SCJN. Tesis: 516. Página: 373

PRESCRIPCION FISCAL COMO ACCION. DETERMINADO Y NOTIFICADO EL CREDITO, SOLO PODRAN EJERCITARSE LOS RECURSOS QUE ESTABLECE EL CODIGO FISCAL O LAS DEMAS LEYES FISCALES. Haciendo una interpretación sistemática de las diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se sigue que, una vez que las autoridades fiscales han ejercido sus facultades y notificado oportunamente el resultado, pueden operar las causas de extinción de los créditos fiscales, entre ellas la prescripción, la cual será reconocida o declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre a petición de los interesados. Sin embargo, como la prescripción en el Código Fiscal ya no se considera una excepción, el particular no necesita

esperar la acción de cobro para hacerla valer como extintiva de la obligación fiscal, como lo establecía el Código Fiscal, sino que, transcurrido el término respectivo, los interesados pueden solicitar que se declare en vía de acción que ha prescrito algún crédito a su cargo, pero ello entendido que la autoridad no ha determinado dicho crédito ni trata de realizar su cobro, pues en estos casos sólo podrán ejercitarse los recursos que establece el propio Código Fiscal vigente o las demás leyes fiscales, según ordena el artículo 168 del ordenamiento bajo estudio.

Séptima Época:

Amparo directo 3761/69. Garabet Masmanian Arutun. 12 de junio de 1970. Cinco votos.

Amparo directo 3443/69. Celia del Valle y Talavera. 24 de agosto de 1970. Cinco votos.

Amparo directo 2950/69. Julia Talavera vda. de del Valle y otros. 29 de octubre de 1970. Cinco votos.

Amparo directo 6219/69. Garabet Masmanian Arutun. 6 de mayo de 1971. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 92/74. Mexicana de Autobuses, S. A. de C. V. 4 de septiembre de 1974. Unanimidad de cuatro votos.

Del estudio elaborado de la figura jurídica de la prescripción, puede concluirse que su principal finalidad es la de que una obligación tributaria no subsista en forma indefinida, sino que se extinga por el mero transcurso del tiempo que por regla general será de cinco años al operar como una forma de extinción de las facultades de cobro de la autoridad tributaria con lo cual trae certeza jurídica en las relaciones tributarias que se dan entre los Gobernados y el Estado como consecuencia de la renuencia de éste último para ejercitar el derecho de exigir una prestación a su

favor con motivo de la realización del hecho generador que dio nacimiento a la relación jurídico tributaria por parte de los gobernados.

En este sentido se ha pronunciado la doctrina al señalar que “la prescripción produce certeza y estabilidad en las relaciones jurídicas, impidiendo que las mismas queden en un estado de imprecisión o indeterminación por tiempo indefinido; en consecuencia, da lugar a la obtención de la seguridad jurídica”⁶⁴, ya que “la ausencia de seguridad jurídica niega la esencia mismo de lo jurídico, y sin bien la seguridad jurídica es un valor de rango inferior a la justicia y al bien común, éstos no pueden lograrse sin la existencia de un estado de seguridad y certeza de las relaciones jurídicas”⁶⁵.

“El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea, la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de su derecho. Como lo ha dicho el Tribunal Fiscal de la Federación, la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares R.T.F.F. Nos. 89 y 90, pag. 129”⁶⁶, ya que como se vio con anterioridad, además de que operen los requisitos establecidos por la ley para otorgar seguridad jurídica en las relaciones tributarias como lo es el transcurso de cinco años sin interrupción, también será necesario que el acreedor muestre falta de interés por hacer efectivo un crédito fiscal que tiene a su favor, de donde se desprende la existencia de dos elementos: “uno de carácter subjetivo y otro de tipo objetivo. El primero se basa en la presunción de abandono o

⁶⁴ Octava Reunión de Magistrados. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 1994, p. 50.

⁶⁵ Octava Reunión de Magistrados. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 1994, p. 50.

⁶⁶ Octava Reunión de Magistrados. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 1994, p. 52.

renuncia que resulta de la inacción del titular del derecho al no hacer valer éste; y el segundo, en la afirmación de que la prescripción es necesaria para la estabilidad de las relaciones jurídicas”⁶⁷

Cabe puntualizar que no se debe confundir la prescripción con la caducidad, tomando en consideración que la principal característica que marca la diferencia entre estas figuras jurídicas es que la prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales, mientras que la caducidad es una forma de extinguir las facultades de la autoridad para emitir una determinación o una liquidación, no obstante que ambas comparten que precisan del transcurso del tiempo por cinco años para operar, así como una falta de acción por parte de la autoridad. En este sentido se pronuncia la jurisprudencia de la Octava Época así como su fuente y localización, que a la letra señala:

Octava Época. Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII, Junio de 1991. Página: 222

CADUCIDAD Y PRESCRIPCION. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURIDICAS. La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que

⁶⁷ Octava Reunión de Magistrados. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 1994, p. 50.

debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en

que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el

transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del

procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1803/90. Comercializadora de Refacciones y Partes Automotrices, S.A. de C.V. 14 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

3.2 CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES PAGADOS EN PARCIALIDADES

Actualmente no existe precepto legal alguno que señale en forma clara y precisa en que momento debe comenzar el cómputo de la prescripción, para que se pueda extinguir un crédito fiscal cuando el pago del crédito adeudado haya sido materia de un convenio de pago en parcialidades, lo cual atenta en contra de las garantías de seguridad jurídica, ya que si en un principio la finalidad de la prescripción es la de otorgar seguridad jurídica al gobernado, dicha finalidad se vuelve nula cuando la ley no señala puntualmente en que momento comienza a transcurrir el plazo prescriptorio de cinco años.

Ahora bien, en un primer intento por formular el cómputo del término nos remitimos al artículo 146 del Código Federación que establece lo siguiente:

“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... El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito...

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.

...”

De donde se desprende que una vez que se ha hecho exigible el crédito en los términos señalados en el punto anterior, inicia el cómputo de cinco años para que opere la prescripción, sin embargo la solicitud de autorización formulada ante la autoridad por el deudor indudablemente se traduce en un acto de reconocimiento de un adeudo, lo cual trae como consecuencia la interrupción del plazo correspondiente, y producirá el efecto de que dicho término comience a correr desde cero.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que para que pueda llevarse a cabo el pago de las parcialidades siguientes, el deudor debe garantizar el interés fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se otorgue dicha autorización, y el hecho de que se garantice el crédito a pagar producirá el efecto de suspender el transcurso del plazo de la prescripción por lo que no obstante de haberse reiniciado con posterioridad al reconocimiento del adeudo por el propio el deudor, transcurrirá el tiempo sin continuar el cómputo correspondiente, hasta en tanto se torne exigible el crédito.

Sin embargo, será necesario que el deudor omita llevar a cabo el pago de tres parcialidades configurando así la hipótesis de revocación de la autorización del pago en parcialidades que establece el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación cuya consecuencia será que cuando el deudor deje de pagar tres parcialidades, se revoque la autorización de pagar en parcialidades y se torne exigible el crédito fiscal

Ahora bien, una vez revocada dicha autorización, la autoridad tendrá dos opciones para obtener el monto del crédito en la parte en que no fue satisfecha:

A) Hacer efectiva la garantía mediante la cual el contribuyente garantizó el cumplimiento del pago en parcialidades en los términos que establece el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación.

B) Presentarse ante el propio contribuyente al efecto de aplicarle el procedimiento administrativo de ejecución que establece el artículo 145 del mismo código.

Además de la opciones anteriores, también podrá acontecer que la autoridad, no obstante de haber revocado el pago en parcialidades del crédito fiscal adeudado, no lleve a cabo ninguna acción tendiente a obtener la parte del adeudo que no ha sido satisfecha por el deudor, lo cual ocasionaría un grave perjuicio al gobernado, como se verá mas adelante.

Bajo las consideraciones anteriormente analizadas, y para efectos de la prescripción en el pago en parcialidades en estudio, el Poder Judicial de la Federación emitió la tesis de jurisprudencia por contradicción de tesis que a continuación se transcribe, así como su localización:

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVI, Noviembre de 2002. Tesis: 2a./J. 122/2002. Página: 437

FIANZAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR UN CRÉDITO FISCAL CUYO PAGO FUE AUTORIZADO EN PARCIALIDADES. EL TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN SE COMPUTA A PARTIR DE QUE AQUÉL SE TORNA EXIGIBLE Y HA SIDO DETERMINADO EN CANTIDAD LÍQUIDA EN RESOLUCIÓN FIRME DEBIDAMENTE NOTIFICADA. El artículo 66, fracción III, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, dispone que un crédito fiscal cuyo pago fue autorizado en parcialidades se torna exigible cuando el contribuyente deja de pagar tres de ellas, quedando la autoridad

fiscal, a partir de ese momento, facultada para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, previa emisión del requerimiento de pago relativo; por su parte, el artículo 146 del propio Código señala que la prescripción constituye la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo y que para que inicie el término de cinco años, es necesario que el pago se torne legalmente exigible en resolución firme debidamente notificada al deudor. En congruencia con lo antes expuesto y tomando en consideración que según lo previsto en los artículos 118 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas y 141, fracción III, del Código indicado, cuando la obligación fiscal fue garantizada con fianza otorgada por alguna institución afianzadora, la autoridad puede requerir el cobro del crédito fiscal al contribuyente o a la afianzadora, en el orden que estime pertinente, ya sea conjunta o separadamente, y hacerlo efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución, se concluye que **el cómputo del término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago de dicho crédito pudo ser legalmente exigido, esto es, cuando se incumplió con la obligación fiscal y ésta ya fue determinada en cantidad líquida en resolución firme debidamente notificada al deudor principal o a la institución garante.**

Contradicción de tesis 73/2002-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados, Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 4 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 122/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de octubre de dos mil dos.

De la transcrita jurisprudencia se desprende lo siguiente:

- Que un crédito fiscal cuyo pago fue autorizado en parcialidades adquiere la calidad de exigible cuando el contribuyente deja de pagar tres parcialidades.
- Que a partir de este hecho, la autoridad fiscal automáticamente estará facultada para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.
- Que previamente el inicio del dicho procedimiento deberá emitir el requerimiento de pago respectivo.
- Que como se ha venido señalando con anterioridad, la prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales que opera por el mero transcurso del tiempo durante cinco años.
- Que para que inicie el cómputo de los cinco años es necesario que el pago sea totalmente exigible en resolución firme debidamente notificada al deudor.
- Que cuando la obligación fiscal del pago en parcialidades haya sido garantizada mediante una fianza, la autoridad, ante el incumplimiento del deudor podrá requerir el pago del adeudo al contribuyente o a la afianzador ya sea en forma conjunta o separada, y en el orden que estime conveniente.

- Que dicho requerimiento lo deberá formular la autoridad exactora mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.
- Que considerar al concluir, que el cómputo del término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago de dicho crédito puede ser legalmente exigido.
- Que adicionalmente a lo anterior será necesario que el incumplimiento de la obligación fiscal haya sido determinada en cantidad líquida, y en resolución firme debidamente notificada al deudor principal o a la afianzadora.

De donde se desprende que como una alternativa a la oscuridad de la ley en cuanto a la interrogante que nos ocupa se emitió la jurisprudencia anteriormente transcrita, que señala como requisitos para que pueda dar inicio el cómputo del plazo de cinco años para que opere la prescripción lo siguiente:

- Que se haya incumplido con la obligación fiscal.
- Que haya sido determinada en cantidad líquida.
- Que se haya hecho del conocimiento del contribuyente deudor o de la afianzadora, mediante una resolución firme debidamente notificada, ya sea en forma conjunta o separadamente en el orden que la autoridad considere necesario.

Ahora bien, del análisis que se haga minuciosamente de los puntos anteriores se desprende la existencia del siguiente procedimiento:

Primero.- Falta de pago por parte del deudor de tres parcialidades lo que traerá como consecuencia inmediata la revocación de la autorización.

Segundo.- Que el crédito se torne legalmente exigible.

Tercero.- Que la autoridad fiscal lleve a cabo emisión de una resolución por parte de la autoridad al contribuyente, en la que le de a conocer en forma fundada y motivada las particularidades del crédito.

Cuarto.- La notificación de la resolución referida en el punto anterior que debe llevar a cabo la autoridad.

Quinto.- Que transcurran los términos que establece la ley para su impugnación, lo que traerá como consecuencia que dicha resolución adquiera el calificativo de firme.

Sexto.- Una vez transcurridas las etapas señaladas con anterioridad, el inicio del término de cinco años, necesario para que opere la figura jurídica de la prescripción.

3.3 PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como se señaló en el punto anterior, en un intento por subsanar la deficiencia del momento exacto en el que comienza a computarse el plazo de cinco años para que se extinga un crédito al operar la prescripción se emitió la jurisprudencia que a continuación se transcribe, misma que ha quedado analizada en el apartado que antecede:

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVI, Noviembre de 2002. Tesis: 2a./J. 122/2002. Página: 437

FIANZAS OTORGADAS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR UN CRÉDITO FISCAL CUYO PAGO FUE AUTORIZADO EN PARCIALIDADES. EL TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN SE COMPUTA A PARTIR DE QUE AQUÉL SE TORNA EXIGIBLE Y HA SIDO DETERMINADO EN CANTIDAD LÍQUIDA EN RESOLUCIÓN FIRME DEBIDAMENTE NOTIFICADA. El artículo 66, fracción III, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, dispone que un crédito fiscal cuyo pago fue autorizado en parcialidades se torna exigible cuando el contribuyente deja de pagar tres de ellas, quedando la autoridad fiscal, a partir de ese momento, facultada para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, previa emisión del requerimiento de pago relativo; por su parte, el artículo 146 del propio Código señala que la prescripción constituye la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo y que para que inicie el término de cinco años, es necesario que el pago se torne legalmente exigible en resolución firme debidamente notificada al deudor. En congruencia con lo antes expuesto y tomando en consideración que según lo previsto en los artículos 118 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas y 141, fracción III, del Código indicado, cuando la obligación fiscal fue garantizada con fianza otorgada por alguna institución afianzadora, la autoridad puede requerir el cobro del crédito fiscal al contribuyente o a la afianzadora, en el orden que estime pertinente, ya sea conjunta o separadamente, y hacerlo efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución, se concluye que **el cómputo del término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago de dicho crédito**

pudo ser legalmente exigido, esto es, cuando se incumplió con la obligación fiscal y ésta ya fue determinada en cantidad líquida en resolución firme debidamente notificada al deudor principal o a la institución garante.

Contradicción de tesis 73/2002-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados, Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 4 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez. Tesis de jurisprudencia 122/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de octubre de dos mil dos.

Sin embargo, en este trabajo nos apartamos de la jurisprudencia que se transcribe en virtud de que se advierte en la misma la existencia de diversas inconsistencias y contradicciones así como una falta de técnica jurídica para llevar a la práctica esta figura jurídica, en el sentido que a continuación se explica:

De la lectura de dicha jurisprudencia se desprende que reconoce el señalamiento del artículo 66 fracción III, inciso c) del Código Fiscal de la Federación que consiste en que cuando el deudor omita el pago de tres parcialidades esto traerá como consecuencia la revocación de la autorización de pago en parcialidades y con ello que el crédito se vuelva exigible, entendiendo por exigibilidad “la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo”⁶⁸ y considerando que el artículo 146 del mismo ordenamiento legal señala que el término

⁶⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Edit. Harla, México 1998, p.127.

de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, de donde resulta claro que en el instante inmediato a aquel en que el contribuyente incumplió con el pago de una tercera parcialidad, el crédito fiscal se torna exigible y en consecuencia, el cómputo de la prescripción comenzará a correr a partir de ese mismo instante, sin embargo esto da pie a una contradicción ya que la jurisprudencia en cita señala que “...el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido, estos es, cuando se incumplió con la obligación fiscal y ésta fue determinada en cantidad líquida en resolución firme debidamente notificada al deudor principal o a la institución garante”. Esta parte la podemos descomponer en dos, de las que igualmente se desprende una contraposición entre dos proposiciones: la primera que señala que “el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido, esto es, cuando se incumplió con la obligación fiscal...” en donde sin lugar a dudas se entiende que un crédito será legalmente exigido cuando se incumpla con la obligación fiscal y que dicho incumplimiento será el detonante para que comience a computarse el término de la prescripción en forma inmediata, y en contraposición la segunda proposición señala “...y ésta ya fue determinada en cantidad líquida en resolución firme debidamente notificada al deudor principal...” de donde se desprende que, para que comience a computarse el término de cinco años para que se extinga el crédito por conducto de la prescripción, será necesario que la autoridad notifique una resolución en la que, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, deberá estar fundada y motivada, y como consecuencia de ello determinar en cantidad líquida dicho incumplimiento, y adicionalmente esta resolución deberá quedar firme, requisitos sin los cuales no podrá iniciarse el referido cómputo de cinco años.

Ahora bien, considero que existe contradicción, ya que en un primer momento dicha jurisprudencia señala que la prescripción comienza a correr una vez que se incumplió con la obligación fiscal por parte del deudor, que al situarnos en la figura del pago en parcialidades, se traduce en el incumplimiento por parte del deudor

en el pago de tres parcialidades, mientras que por otro lado sujeta el inicio del cómputo de dicho término a la notificación de una resolución que en el mejor de los casos sería inmediatamente después de que se de la omisión en el pago de las tres parcialidades, ya que queda a la voluntad de la autoridad el tiempo que podrá transcurrir entre dicho incumplimiento y la fecha en que decida emitir y notificar la notificación correspondiente, mas un término de 45 días hábiles siempre y cuando el contribuyente deudor opte por no impugnar dicha resolución, ya que si opta por su impugnación estará obligado nuevamente a garantizar el crédito y ello ocasionará la suspensión en el cómputo necesario para que actualice la prescripción. Sin embargo, como se analizó con anterioridad dicha jurisprudencia no concilia el momento exacto de cuando inicia a correr el término de la prescripción, ya que en un primer momento señala que comienza a correr en el momento en que se da el incumplimiento y por otro lado señala que ello ocurrirá hasta en tanto la autoridad emita y notifique una resolución y que adicionalmente dicha notificación debe quedar firme.

Igualmente, resalta el estado de inseguridad jurídica el hecho de que si bien la jurisprudencia en comento sujeta el inicio del cómputo de cinco años para la prescripción a la emisión y notificación de una resolución por parte de la autoridad, no establece con cuanto tiempo dispone para emitir dicha notificación e igualmente omite señalar dentro de cuanto tiempo debe practicarse la notificación de dicha resolución, ya que no bastará con su sola emisión, porque será indispensable su notificación para que surta sus efectos al destinatario y comiencen a correr los términos que establece la ley para su impugnación, y por lo tanto, que ésta adquiera el carácter de firme, y posteriormente ello de origen al inicio del cómputo de los cinco años que requiere la prescripción para operar.

Se suma a lo anterior el hecho de que dicha jurisprudencia establece que “...la autoridad puede requerir el cobro del crédito fiscal al contribuyente o a la afianzadora, en el orden que estime pertinente, ya sea conjunta o separadamente...” de donde se aprecia que la autoridad podrá requerir el cobro del crédito fiscal en forma

conjunta tanto al contribuyente como a la institución que otorgó la fianza lo cual nuevamente deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente ya que dicha autoridad en un momento dado está facultada para obtener el doble del monto del adeudo a cargo del contribuyente, ya que por una parte podrá hacer efectiva la fianza por incumplimiento del deudor cobrando el monto correspondiente, y por otra parte podrá obtener dicho monto del propio deudor obteniendo un segundo cobro por el mismo concepto, sin embargo, la institución afianzadora tiene el derecho de obtener del deudor el monto que enteró a la autoridad que le hizo efectiva la fianza correspondiente a la obligación incumplida, repercutiendo en forma duplicada el mismo crédito en el patrimonio del mismo contribuyente deudor, lo cual indudablemente será motivo de una controversia encaminada a obtener el pago de lo indebido del segundo pago realizado, en virtud de que el crédito ya quedó cumplido con el primer pago que del mismo se hizo, causándole un doble perjuicio, sin justificación alguna, al deudor.

Ahora bien, en base a lo anteriormente expuesto se puede apreciar a todas luces la carencia de técnica jurídica del tratamiento que se da al cómputo del plazo de cinco años que se requiere para que opere la prescripción como una forma de extinción del crédito fiscal, particularmente por lo que se refiere el momento en que inicia dicho cómputo, atendiendo a lo siguiente:

1. La finalidad para la que fue creada la prescripción, es para dar seguridad jurídica a los gobernados en el sentido de que un crédito no puede subsistir en forma indefinida y eterna de tal suerte que pudiera llegar al extremo de ser trasladado de generación en generación.
2. Que no obstante de la existencia de diversos casos de excepción, el plazo necesario de cinco años para que opere la prescripción permite a los contribuyentes desechar la documentación comprobatoria de sus obligaciones fiscales cuando ya haya

transcurrido ese lapso de tiempo, sin que sea necesario que tales documentos sean almacenados en forma perpetua.

3. Como un punto muy importante que debe sumarse al mero transcurso del tiempo, que la autoridad en su carácter de acreedor del crédito fiscal demuestre una conducta renuente o de ausencia de interés por obtener el monto de dicho crédito, ya que resulta ilógico que un acreedor descuide por tanto tiempo su derecho que tiene para cobrar a sus acreedores una cantidad que le es debida.
4. Que es tal la importancia de la postura de la autoridad que cuando demuestre interés por obtener el monto del crédito a que tiene derecho, mediante la emisión y notificación de requerimiento de pago dentro del procedimiento administrativo de ejecución, ello ocasionará la interrupción del cómputo del término de la prescripción, cuya consecuencia jurídica será que el tiempo transcurrido a favor del deudor se retrotraiga para iniciar nuevamente desde cero.
5. Que se deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente-deudor, si éste desconoce el momento exacto en el que comienza a correr el plazo de la prescripción, contraviniendo con ello la naturaleza de dicha figura jurídica ya que su principal finalidad es la de otorgar seguridad jurídica.
6. Que igualmente fomenta la inseguridad jurídica al dejar a la voluntad de la misma autoridad que lleve a cabo los actos que den inicio al cómputo de la prescripción.
7. Que es evidente la existencia de una laguna en la ley ya que omite precisar en forma clara y concreta como opera esta figura de la prescripción cuando se esté en presencia de un crédito fiscal que se está pagando en parcialidades, y el deudor omite cumplir con el total de dichas parcialidades, particularmente por lo que respecta al momento preciso en que debe iniciar el cómputo de cinco años que

adicionados a la inactividad de la ley de origen a la extinción de los créditos fiscales con motivo de la prescripción.

8. Que resulta contradictorio que si la prescripción es una forma de extinción de las facultades de cobro de la autoridad por su falta de actividad, sea indispensable dicha actividad de la misma autoridad, para que comience a operar el término que va a originar dicha extinción.
9. Que no se tiene certidumbre del momento en que la autoridad va a llevar a cabo los actos que den pie al cómputo referido, obstruyendo con ello y sin justificación legal alguna que opere la prescripción.
10. Que no establece un término cierto del tiempo con que dispone la autoridad para emitir y notificar la resolución correspondiente lo cual produce un estado de inseguridad jurídica ya que el cómputo del plazo para la prescripción no comenzará a correr hasta en tanto no se lleve a cabo dicha notificación.
11. Que si la autoridad no lleva a cabo la emisión y notificación de la resolución determinante de los créditos al contribuyente deudor por un lapso de tiempo muy amplio, la prescripción no comienza a computarse, desvirtuando así la finalidad para la que fue creada la prescripción, además de dejar al contribuyente-gobernado en un permanente estado de indefensión, ya que para el caso de que transcurrieran veinte años, por citar un ejemplo, no obstante de haber transcurrido en exceso el plazo de cinco años, la prescripción no hubiera operado por la falta de la emisión y notificación de la resolución correspondiente, ya que según la jurisprudencia en análisis, dicho término no comenzará a correr hasta en tanto se notifique dicha resolución, y quede firme.

12. O en el peor de los casos, si la autoridad nunca emite y notifica la resolución de referencia al deudor, nunca comenzará a correr el plazo de cinco años para la prescripción, nuevamente atentando en contra de la seguridad jurídica que le otorga la figura de la prescripción a los contribuyentes deudores.
13. Que la autoridad podrá aplicar el procedimiento económico coactivo encaminado a obtener el total del monto del crédito una vez que se haya revocado la autorización de pago en parcialidades en forma conjunta al contribuyente deudor y a la institución afianzadora, lo cual le permite obtener el doble del monto a que tiene derecho a recibir.

Ahora bien, cabe señalar que en el presente trabajo no se discute el procedimiento al que debe ajustarse la autoridad para obtener el monto total del crédito fiscal que nace con motivo del incumplimiento de la obligación a cargo del contribuyente-deudor de realizar los pagos mensuales que convino al solicitar una autorización de pago en parcialidades sin contravenir el principio de legalidad, ya que si bien se está en presencia de un crédito que ya es del conocimiento del deudor, es necesario que la autoridad emita y notifique una resolución que cumpla con los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 14 y 16 Constitucionales, dando certeza al deudor de la existencia real del importe a pagar, así como para fundar y motivar que el importe que le fue determinado se encuentra liquidado conforme a derecho, precisando así su situación legal. Al respecto el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, 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 señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

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

En este sentido igualmente se ha pronunciado la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Febrero de 2000. Tesis: 2a./J. 16/2000. Página: 203

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA. De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.

Contradicción de tesis 54/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Quinto Circuito y Segundo del Sexto Circuito. 21 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis de jurisprudencia 16/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiuno de enero del año dos mil.

Ya que el pretender que la autoridad pueda requerir el cobro de un crédito fiscal independientemente de su origen o naturaleza sin notificarle previamente la resolución correspondiente, atenta en contra de los principios de legalidad y seguridad jurídica así como de los referidos artículos 14 y 16 de nuestra Constitución.

Resulta importante la puntualización anterior ya que como se ha venido señalando desde un principio, el presente estudio se enfoca a proponer una reforma al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en relación a la forma en que debe operar la figura jurídica de la prescripción cuando se incumple con el pago del total de las parcialidades autorizadas con motivo de la solicitud de pagar en parcialidades promovida por un deudor contribuyente.

Para mejor apreciación, a continuación se transcribe el texto vigente del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

“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 de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

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.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando 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.”

De donde se desprende claramente la ausencia de señalamiento alguno respecto al momento en que comienza a computarse el término de cinco años para que opere la prescripción de un crédito fiscal cuando se está en presencia de un crédito fiscal autodeterminado por el propio contribuyente, de un crédito determinado por la autoridad fiscal con posterioridad al ejercicio de sus facultades de comprobación y de un crédito que se está pagando en parcialidades, previa autorización, por lo que con la finalidad de subsanar la falta de los señalamientos anteriormente referidos, a continuación se transcribe la reforma al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que se propone mediante el presente estudio en los términos siguientes:

“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, **entendiendo por crédito exigible aquel que la autoridad esté en posibilidad de obtener su cumplimiento aun en contra de la voluntad del obligado.**

Tratándose de créditos fiscales autodeterminados por el propio contribuyente, serán exigibles una vez que haya transcurrido el plazo que señale la ley para su pago, por lo que hace a los créditos determinados por autoridad, su exigibilidad quedará determinada en el momento en que transcurran los plazos señalados en la ley para interponer los medios de impugnación correspondientes sin que se hubieran ejercido, y respecto al pago en parcialidades cuando se revoque la autorización para cumplirlo o por el incumplimiento de tres pagos parciales.

La prescripción 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 de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

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.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando 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.

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

Al efecto de sustentar la propuesta de reforma al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación anteriormente transcrita, a continuación se llevará a cabo la integración de los artículos 6, 145, 144 y 166 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente forma:

En primer término señalaremos que “una vez determinada la obligación contributiva, la ley fija un término legal para proceder al entero del gravamen y en cuyo caso de incumplimiento se estará incurriendo por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario en una infracción o contravención a la norma jurídica que estatuye ese deber, y en esas condiciones, el Estado estará facultado para que mediante un mandamiento de ejecución formule la liquidación del tributo y ordene a un ejecutor fiscal requerir el entero conducente, y en su caso embargar bienes suficiente para garantizar la prestación reclamada.”⁶⁹ de donde se desprende que ante el incumplimiento de un crédito fiscal el estado queda facultado para formular una liquidación del tributo mediante un mandamiento de ejecución, ordene la práctica de un requerimiento de pago, y en caso de que el requerido no acredite haber cumplido con el pago, o formule en ese instante el pago, procederá a llevar a cabo el embargo correspondiente mediante la instauración del procedimiento administrativo de ejecución que es el instrumento idóneo para ello, en términos del Capítulo III Del

⁶⁹ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho fiscal mexicano, Edit Porrúa, México 2001, p. 356.

procedimiento administrativo de ejecución, del Título V De los procedimientos administrativos, del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto “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... presupone una actitud de renuncia o negligencia frente al operativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco... Ello trae consecuencias de la exigibilidad que son: 1. La imposición de recargos y multas..., 2. La instauración del procedimiento económico coactivo con el objeto de requerir en una forma obligatoria el entero del impuesto, suerte principal y sus accesorios legales..., 3. El cobro de gastos de ejecución, que consiste en el pago de las erogaciones que hace el fisco como consecuencia del mencionado procedimiento, como son honorarios de ejecutores, publicaciones de convocatorias, transporte de bienes embargados, honorarios de notificadores, entre otros conceptos...”⁷⁰ resaltando que el detonante de la exigibilidad será la falta de pago ya que se entiende que proviene de una renuncia o negligencia del deudor frente a su obligación de cumplir con las obligaciones tributarias a su cargo.

Ahora bien, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece, en la parte que interesa en la elaboración a la propuesta formulada, lo siguiente:

“Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

...”

⁷⁰ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho fiscal mexicano, Edit Porrúa, México 2001, pp. 356-357.

Del artículo transcrito se desprende dos supuestos que a continuación se analizan:

Un primer supuesto en el sentido de que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos dentro de los plazos señalados por misma ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Refiriéndose así a la exigibilidad en general de un crédito fiscal, señalando como momento clave los plazos señalados por la ley, ya que una vez que ello ocurra sin que el contribuyente haya cubierto un crédito fiscal, originará la exigibilidad, actualizando la posibilidad a favor de la autoridad de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, y obtener el monto del crédito aún en contra de la voluntad del deudor.

En el mismo sentido, el artículo 151 del Código Fiscal señala en la parte conducente:

“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 éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en 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.

...”

Un segundo supuesto se presenta al señalar que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no se hubieren garantizado dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, ésta no opera con ese solo hecho ya que para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución deberán cumplirse los demás requisitos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentra, además de garantizar, haber impugnado el crédito garantizado, como se desprende de la transcripción que a continuación se formula en la parte conducente:

“Artículo 144.-. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

...

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

...”

En segundo término analizaremos la hipótesis propuesta en el sentido de obligaciones fiscales autodeterminadas por el propio contribuyente para lo cual analizaremos el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación que establece en la parte respectiva:

“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 contribuciones se determinarán 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su acusación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expreso 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 períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato, posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

...”

De donde claramente se desprende que los mismos contribuyentes llevarán a cabo la determinación de las contribuciones que se encuentre a su cargo, salvo disposición en contrario, esto es, se están regulando las obligaciones autodeterminadas por los contribuyentes, señalando que cuando deban enterar contribuciones, estas se pagarán en la fecha o plazo señalado en las disposiciones respectivas y que a falta de

dicho señalamiento se deberán pagar de conformidad con lo siguiente: cuando la contribución se calcula por los periodos establecidos en la Ley y se trate de contribuyente que lleven a cabo retenciones o recauden contribuciones, estas deberán satisfacerse a mas tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que concluya la retención o recaudación respectiva y que en cualquier otro caso 5 días siguientes al de su causación, por lo tanto, los créditos fiscales que encuadren en las hipótesis del artículo 6° referido, serán exigibles una vez que transcurra el plazo señalado en la ley respectiva, o cuando se calcule una contribución por periodos establecidos en la ley y tratándose de retenedores o recaudadores de contribuciones, al día siguiente en que debieron pagarse, esto es el día 18 del mes siguiente a aquel en que finalice el periodo de retención o recaudación o en cualquier otro caso al 6° después del momento de su causación, ya que una vez que transcurran dichos plazos la autoridad competente podrá hacerlos efectivos por no haberse satisfecho cuando lo señaló la ley respectiva, facultades que le otorga el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación anteriormente referido y que establece en la parte de interés.

“Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.
...”

De lo anteriormente referido se concluye que los créditos fiscales autodeterminados por los contribuyentes serán exigibles una vez que transcurrieron los plazos señalados por la ley sin que se hubieran pagado, por lo que si el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que el término de la prescripción se inicia partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. es claro que la prescripción de créditos fiscales autodeterminados comenzará a computarse desde el día siguiente a aquel que señala la ley respectiva para enterar la contribución en tiempo.

En referencia a los créditos determinados por la autoridad, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, mediante resoluciones definitivas que determinen la situación jurídica del contribuyente revisado, analizaremos en qué momento dichas resoluciones se tornan exigibles. Al respecto, el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece en la parte conducente:

“Artículo 144.-. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. **Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social. ...”**

De cuyo análisis se desprende que no se llevarán actos administrativos contra el contribuyente sin hasta que la resolución que le determine un crédito fiscal le haya sido notificada, y además transcurran cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surtió sus efectos tal notificación, o quince días cuando se trate de contribuciones de seguridad social, dicho plazo atiende a que el contribuyente afectado cuenta con cuarenta y cinco días siguientes a al día que surta efectos la notificación de un crédito, para interponer el recurso de revocación en contra de dicha resolución, como lo establece el artículo 121 del mismo Código Fiscal que establece en la parte que interesa:

“Artículo 121.-. El escrito de interposición del recurso deberá **presentarse** ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto

impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación...”

Sin embargo, el artículo 120 del referido Código Fiscal establece:

“Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación **será optativa** para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
...”

De donde se concluye que el contribuyente agraviado podrá interponer, en lugar del recurso de revocación de referencia, juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para lo cual igualmente contará con un plazo de cuarenta y cinco días como lo establece el artículo 207 del ordenamiento legal en cita que señala en la parte respectiva:

“Artículo 207.- La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los **cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.**
...”

Por lo que respecta a las determinaciones de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social, el plazo de quince días igualmente atiende a que el patrón que no esté de acuerdo con su emisión contará con un plazo de quince días para su impugnación como se ve de la lectura que se haga a los artículos 294 y 295 de la Ley del Seguro Social así como 6° del Reglamento de Inconformidad de la referida ley, que a continuación se transcribe en la parte correspondiente.

“Artículo 294.- Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, podrán recurrir en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, o bien proceder en los términos del artículo siguiente.

...”

“Artículo 295.- Las controversias entre los asegurados o sus beneficiarios y el Instituto sobre las prestaciones que esta Ley otorga, deberán tramitarse ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, en tanto que las **que se presenten entres el Instituto y los patrones y demás sujetos obligados, se tramitarán ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”**

“Artículo 6.- El recurso de inconformidad se interpondrá dentro de los **quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto definitivo que se impugne.**

...”

De cuya interpretación queda claro que los patrones que no estén de acuerdo con las resoluciones que les causen perjuicio dispondrán de quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación o en su defecto, podrán acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación anteriormente analizado, esto es, dentro de cuarenta y cinco días posteriores a la fecha en que surta efectos la notificación del acto que le causa perjuicio, en los términos anteriormente señalados.

Ahora bien, se concluye de lo anterior que los créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal con motivo del ejercicio de sus facultades se vuelven exigibles hasta que transcurran los 45 o 15 días siguientes al día en que surtió sus efectos la resolución determinante de los créditos ya que a contrario sensu de los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, solamente se podrán ejecutar actos administrativos, (como son los actos integrantes del procedimiento administrativo de ejecución) hasta que venza el plazo de cuarenta días o quince días, según el caso, siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación respectiva. Ahora bien, retomando lo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación al señalar que el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y como se acredita con anterioridad, los créditos determinados por la autoridad fiscal se tornan exigibles una vez que transcurrieron los términos con que dispone el afectado para impugnar las resoluciones determinantes de dichos créditos fiscales, por lo que es claro que la prescripción comenzará a correr una vez que hayan transcurrido dichos plazos, sin que el afectado haya ejercido alguno de los referidos medios de defensa.

Ahora bien, por lo que se refiere a la exigibilidad del un crédito fiscal que se está pagando en parcialidades, a continuación se formula la correlación entre los artículos 66, 146 y 151 del Código Fiscal de la Federación que establecen en las partes conducentes lo siguiente:

“Artículo 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, de conformidad con lo siguiente:

...

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

- a) **No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.**
- b) **El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.**
- c) **El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.**

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

De donde se desprende que la autorización de pago en parcialidades se revocará cuando el contribuyente que cuente con la misma, no otorgue garantía, o que la misma desaparezca o resulte insuficiente, cuando el contribuyente sea declarado en estado de quiebra, solicite su liquidación judicial o cuando omita el pago de tres parcialidades, y que en dichos casos, la autoridad fiscal correspondiente requerirá y hará exigible el saldo que no haya sido cubierto mediante la aplicación de procedimiento económico coactivo

Respecto al artículos 151 del Código Fiscal de la Federación el mismo establece en la parte correspondiente lo que a continuación se transcribe:

“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 éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en 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 siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.”

De donde se aprecia, que para efectos del presente estudio, el cese de la autorización da origen a la exigibilidad del crédito que se esté pagando en parcialidades

Del estudio y análisis de los artículos 66 y 151 del Código Fiscal de la Federación anteriormente transcritos, se vislumbra que el primero de ellos se considera que una vez revocada la autorización para pagar en parcialidades requerirá y hará

exigible el saldo insoluto, mientras que el segundo de ellos señala que la exigibilidad se origina por el cese o revocación de la autorización para pagar en parcialidades, encontrando diversos tratamientos del momento en se califica de exigible un crédito fiscal con autorización para su pago en parcialidades cuando se revoca dicha autorización, ya que el primero de dichos preceptos señala que ante dicha revocación las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, que para que el saldo insoluto sea exigible requiere de realización de una o varias actuaciones por parte de la autoridad fiscal ya que en términos de dicho precepto, “las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto”, sin embargo el artículo 151 referido señala que la exigibilidad se origina del cese de la autorización para pagar en parcialidades, esto es, con la mera revocación de la autorización otorgada, sin que sea preciso que la autoridad lleve a cabo acto alguno para que el saldo insoluto adquiera el calificativo de exigible, siendo por ello que resulta indispensable precisar en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en que momento se considera que un crédito fiscal es exigible para efectos de que comience a computarse el término de cinco años para que opere la prescripción.

Como se ha venido estudiando, artículo 146 nos habla de la figura jurídica de la prescripción y de la forma y términos en que opera en general señalando lo siguiente:

“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...”

De donde se desprende que el cómputo de cinco años para que opere la prescripción, comenzará a transcurrir a partir de que el crédito sea exigible, ahora bien, en este caso debe considerarse que el crédito se hace exigible por la revocación

de la autorización para pagar en parcialidades o de la omisión en el pago de tres parcialidades, según el caso, como lo señala el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, ya que ello generará como principales consecuencias jurídicas, bajo la propuesta realizada, que inicie el término de cinco años necesario para que opere la prescripción, además de dar la pauta a la autoridad para instaurar el procedimiento encaminado a obtener el saldo insoluto, por lo que si bien es cierto que para hacer efectivo el saldo insoluto la autoridad deberá formular y notificar la resolución donde determine dicho crédito insoluto, también lo es que no debe sujetarse el inicio de dicho término a la emisión de diversos actos por parte de la autoridad ya que si la exigibilidad da a la autoridad la posibilidad de instaurar dicho procedimiento también debe iniciar el cómputo de la prescripción a favor del deudo, ya que de lo contrario se dejaría al contribuyente gobernado en estado de inseguridad jurídica además de contravenir la garantía de audiencia, como mas adelante se analizará.

Por lo demás, la propuesta que por este medio se hace, no deja en estado de indefensión a la autoridad ya que los avances tecnológicos e informáticos con que actualmente cuenta el fisco, le brindan los elementos necesarios que le permiten conocer en un lapso mínimo de tiempo el cumplimiento o incumplimiento de los pagos parciales por parte del contribuyente con autorizado, así mismo sabe del momento en que se revoca la autorización para pagar en parcialidades, y ya será cuestión de dicha autoridad si inicia de inmediato la realización de actos tendientes a la obtención del saldo insoluto o no, por cuestiones imputables a ella, sin que esto ocasione algún perjuicio al deudor por impedir que inicie el término necesario para que opere la prescripción del crédito fiscal que está siendo pagado en parcialidades y que por diversas causas no pudo ser cumplido en su totalidad.

En este sentido se pronuncia la jurisprudencia que a continuación se transcribe así como sus datos de localización.

Séptima Época. Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte TCC. Tesis: 886. Página: 681

PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL.

Cuando el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación establece que la prescripción se inicia a partir de la fecha "en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos", está indicando que a partir del momento en que la autoridad puede legalmente proceder a exigir el crédito, por la falta de pago oportuno y espontáneo, corre la prescripción de la obligación de pagarlo, independientemente de que la autoridad haya dado o no, algún paso tendiente a su determinación y cobro; y que a partir de los actos que para esos efectos haya realizado (y notificado), se reanuda el correr del propio término de prescripción. **Sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento en que el Fisco lo notifica al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el Fisco y los obligados de manera que la amenaza del cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos.** Por lo demás, la prescripción de la obligación de pagar un adeudo fiscal (establecida en el artículo 32 del Código señalado), y la caducidad de las facultades del Fisco para liquidar obligaciones fiscales o dar las bases para su liquidación (establecida en el artículo 88), son cuestiones que pueden correr simultánea o sucesivamente, según las características del caso, sin que pueda decirse que la obligación del causante de pagar no

pueda empezar a prescribir mientras las autoridades no liquiden o les caduque la facultad para hacerlo. En un caso lo que desaparece legalmente es la obligación del causante de pagar, aunque si decide hacerlo no se trataría de un pago de lo indebido. Y en el otro caso lo que desaparece legalmente es el derecho del Fisco a dar bases para liquidar un crédito. O sea que los objetos de ambas instituciones son diferentes: en uno, una obligación del causante, y en otro, una facultad del Fisco.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Séptima Época:

Amparo directo 627/72. Armando Landeros Gallegos. 29 de enero de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo 204/74. Afianzadora Insurgentes, S. A. 13 de agosto de 1974. Unanimidad de votos.

Amparo directo 477/75. Teófilo F. González Jr. 25 de noviembre de 1975. Unanimidad de votos.

Amparo directo 721/75. Inmobiliaria Marnel, S. A. 20 de abril de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo directo 1/77. Industrias Unidas, S. A. 23 de febrero de 1977. Unanimidad de votos.

Ahora bien, no se opone a lo anterior lo establecido en el artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación al señalar:

“Artículo 59.- Para los efectos de la autorización del pago a plazo a que se refiere el artículo 66 del Código, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad administradora correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate

de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita.

...

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

Lo anterior es así ya que los reglamentos se fundan en el mandato constitucional contenido en el artículo 89 fracción primera del cual se desprende que será el Poder Ejecutivo quien los expida con la finalidad de desarrollar, complementar o detallar las disposiciones de la ley o código que reglamente, y por lo tanto este será su fundamento por lo que subyace el principio de subordinación jerárquica del reglamento a la Ley o Código y por ello dichos reglamentos no deben ir mas allá de la ley y de hacerlo caerían en una evidente inconstitucionalidad, prevaleciendo ante todo el texto señalado por el Código o Ley de donde se concluye que si el artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que cuando se deje de pagar o se pague fuera de plazo cualquier parcialidad se considerará que el contribuyente se desiste de su solicitud debiendo cubrir el saldo insoluto con recargos, ello se contrapone al texto del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, ya que en términos de este último precepto, la autorización solamente se revocará en los casos que señala su fracción III, esto es, cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente, cuando el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial o que deje de pagar tres parcialidades.

A mayor abundamiento, cabe señalar que el sistema normativo de nuestro país está estructurado conforme lo ilustra la pirámide de Kelsen, toda vez que tiene su basamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como norma fundamental y ordenamiento con mayor jerarquía que “contiene las decisiones políticas, económicas y sociales que un pueblo ha tomado a través de su historia”⁷¹ dentro de un sistema de derecho que establece los principios generales rectores dentro de nuestro sistema normativo, y a partir de las políticas fundamentales se crearán las disposiciones legales correspondiente, ya que “la Constitución no es el conjunto de normas jurídicas de un Estado... sino los principios políticos fundamentales que determinan su organización”⁷² siendo uno de los principales atributos de la constitución, la supremacía constitucional y en este sentido “la norma constituyente es el primer mandato del orden jurídico al que deben apegarse las normas constituidas para que sean válidas. Cuando esto no sucede así, surge un conflicto entre la norma derivada y la constituyente que, por ser suprema, prevalece sobre aquella. Por su parte, los órganos del Estado que producen y aplican las normas siempre deben fundarse en el constituyente o en las constituidas que derivan de aquella, circunstancia que se traduce en la fundamentalidad de la Constitución”⁷³ concluyendo que “En la base de la pirámide está la Constitución, porque de ella dimanan las Leyes y de éstas los Reglamentos; por lo tanto la Constitución es superior a las leyes ordinarias, cuyo contenido no puede contradecir lo estipulado en la norma suprema -es decir- que por la misma jerarquización, las normas jurídicas que ocupen un nivel inferior no pueden contradecir a las que ocupen un grado superior”⁷⁴

En este sentido el artículo 133 de nuestra Constitución establece:

⁷¹ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución de Mexicana, Nuestra constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano, Tomo I, Secretaría de Gobernación, México, 1990, p. 21.

⁷² Sánchez Bringas, Enrique, Derecho constitucional, Edit. Porrúa, México, 1998, p. 109

⁷³ Sánchez Bringas, Enrique, Derecho constitucional, Edit. Porrúa, México, 1998, p. 189.

⁷⁴ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución de Mexicana, Nuestra constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano, Tomo I, Secretaría de Gobernación, México, 1990, p. 21.

“Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”

De donde se desprenden que las jerarquías normativas son: en primer término la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en segundo lugar se encuentra las leyes de la federación así como los tratados internacionales celebrado por el Presidente de la República con aprobación del Senado, en un tercer nivel están las constituciones estatales, y por último las leyes estatales, sin embargo existen otros actos emanados del estado a la luz de la propia Constitución que regulan ciertas conductas de los gobernados que deben incluirse dentro de la estructura jerárquica y que no obstante de que no los enuncia el propio ordenamiento fundamental son partes integrantes del orden jerárquico-normativo y no podemos pasarlos por alto por lo que al insertarlos dentro de la estructura del sistema normativo éste se integrará de la siguiente forma:

- “i) Primer nivel: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ii) Segundo nivel. Resoluciones sobre controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, y la jurisprudencia del Poder Judicial Federal.
- iii) Tercer nivel. Leyes federales y tratados internacionales.
- iv) Cuarto nivel. Reglamentos federales.
- v) Quinto nivel. Constituciones estatales.
- vi) Sexto nivel. Leyes y convenios estatales.

vii) Séptimo nivel. Reglamentos estatales.”⁷⁵

Sin embargo esta concepción ya ha sido modificada por la tesis aislada que a continuación se transcribe:

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Noviembre de 1999. Tesis: P. LXXVII/99. Página: 46

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes

⁷⁵ Sánchez Bringas, Enrique, Derecho constitucional, Edit. Porrúa, México, 1998, p. 192.

constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado

una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.".

De donde se desprende que los tratados internacionales estarán jerárquicamente ubicados por debajo de la Constitución, pero sobre las leyes federales que se expidan en nuestro país.

De acuerdo a las consideraciones anteriores todas las normas que se ubiquen en segundo, tercer y demás planos inferiores deberán ceñirse a los principios rectores que señale la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ya que “la norma fundamental condiciona la unidad de cada orden y representa la razón de validez de todas las referibles a ese común fundamento”⁷⁶

Ahora bien, retomando la situación de un crédito fiscal que se comenzó a pagar en parcialidades, previa autorización, y que el contribuyente no pudo cumplir en su totalidad, siendo ello el motivo de la revocación de la autorización, una vez transcurridas tres parcialidades sin pagar, condicionando la exigibilidad, además de dicha revocación, a que la administración ejecute diversos actos ocasionará que la prescripción comience a computarse a voluntad de la autoridad fiscal, lo cual como se señaló anteriormente atentaría en contra de los principios de seguridad jurídica y de audiencia.

Lo anterior es así ya que al señalar los artículos 14 y 16 Constitucionales que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derecho, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, que nadie puede ser molestado en su persona familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, claramente se encuentra establecida la garantía de audiencia previa afectación de los bienes del gobernado, y si en el caso en estudio se deja al arbitrio de la autoridad el momento en que comience a correr la prescripción así como el instante en que dicha autoridad llevará a cabo el procedimiento en contra del contribuyente a efecto de obtener el monto del adeudo, es claro que el afectado desconocerá totalmente cuándo recibirá esa afectación en su patrimonio, e igualmente desconoce cuál será el momento

⁷⁶ García Máynez, Eduardo. Filosofía del derecho. Edit. Porrúa, México. 2000, pp. 193-194.

preciso para instaurar el procedimiento a que refiere el precepto constitucional o si lo podrá ejercer, haciendo uso del derecho que le confiere la garantía de audiencia, previa afectación patrimonial.

Así mismo, se violaría en su contra la garantía de seguridad jurídica ya que si el objetivo de la figura jurídica de la prescripción es dar dicha seguridad jurídica a las relaciones entre el estado y el contribuyente, no debe quedar a decisión de la autoridad el momento en que comienza a computarse ya que se estaría haciendo nula dicha garantía en virtud de que comenzará a correr, no a partir de un plazo cierto y conocido que señale la ley, sino a partir de que el fisco lo determine, y en el caso extremo que la autoridad no se determinara a ello, sino hasta que hayan transcurrido mas de diez años, por citar un ejemplo, el tiempo transcurrido es mas que suficiente para que opere la prescripción sin que ello ocurra por un capricho del fisco, desvirtuando el término de cinco años, y haciendo que dicha relaciones sean inseguras, ya que la ley se aplicará a voluntad de la autoridad, y en forma distinta en cada caso, siendo este el punto principal que se pretendió evitar con la creación de la garantía de seguridad jurídica.

CONCLUSIONES

1. El cobro de impuestos produce diversos efectos en la economía de la sociedad encaminados principalmente a incrementar el valor de los precios y en consecuencia a disminuir el patrimonio y capacidad adquisitiva de las personas que deben pagarlos, lo que obliga a los contribuyentes a implementar estrategias con la finalidad de reducir la afectación, absorber los impuestos, mantener su competitividad y cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales.
2. Los créditos fiscales se clasifican en autodeterminados cuando la obligación de calcularlos y liquidarlos esté a cargo del propio contribuyente, determinados por la autoridad cuando sea el fisco el que determine la resolución como en el caso de la determinación presuntiva, o mixtos cuando se requiera tanto de la intervención de la autoridad como del contribuyente para formular su determinación, como ocurre cuando las autoridades ejercen sus facultades de comprobación.
3. La exigibilidad del crédito fiscal es el elemento que permite a la autoridad llevar a cabo en forma legal sus acciones al efecto de obtener el importe de las obligaciones fiscales que no se han cumplido en tiempo, y de igual forma, marca la pauta para que inicie el cómputo del término de cinco años necesarios para que opere la prescripción en favor del deudor que no ha podido cubrir un adeudo en su totalidad, siendo por ello de gran importancia que la ley especifique el momento en que un crédito se vuelve exigible y no sujetarlo a diversas actuaciones que llevarán a cabo la autoridad a su voluntad.
4. Tratándose de créditos fiscales autodeterminados por los contribuyentes, estos se vuelven exigibles inmediatamente después de que transcurrió el plazo que señala la ley para que el contribuyente enterara su contribución en tiempo, mientras que por lo que se refiere a los créditos determinados y notificados por la autoridad a cargo

de un contribuyente, éstos serán exigibles al día siguiente del que señala la ley para interponer los medios de impugnación en contra de tal determinación, sin que el deudor los haya ejercido.

5. Los créditos fiscales que debieron pagarse con anterioridad a seis meses previos a la solicitud de autorización de pago en parcialidades, así como los créditos determinados por la autoridad, se podrán pagar hasta en cuarenta y ocho mensualidades, previo cumplimiento de los requisitos correspondientes.
6. Ante el incumplimiento del total de los pagos parciales autorizados, surge la posibilidad para el deudor de plantear la prescripción cuando la autoridad omita llevar a cabo gestión de cobro alguna durante cinco años, sin embargo la ley no señala en forma clara en que momento inicia el cómputo de dicho término, contraviniendo la garantía de seguridad jurídica y desvirtuando la finalidad de la prescripción, por lo que resulta indispensable reformar el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, precisando en que momento se vuelve exigible el crédito y en consecuencia el momento en que inicia a computarse el término necesario para que opere la prescripción.
7. Para la oportuna aplicación del procedimiento administrativo de la ejecución la autoridad debe notificarle al deudor la resolución determinante de los créditos, misma que deberá estar fundada y motivada, ser emitida por autoridad competente para ello, constar por escrito y cumplir con los demás requisitos de los actos administrativos.
8. Cuando los contribuyentes no cumplan con los créditos fiscales a su cargo, la autoridad cuenta con el procedimiento administrativo de ejecución que es el instrumento que le permite hacer efectivos los créditos fiscales que tenga a su favor. y que no fueron cubiertos en los plazos señalados por la ley.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA Vizcaino, Adolfo.
Derecho fiscal, Editorial Themis, México, 1986.

- BURGOA O, Ignacio.
Las garantías individuales, Editorial Porrúa, México, 1995

- BURGOA O, Ignacio.
El juicio de amparo, México, Editorial Porrúa, México, 2000.

- CARRASCO Iriarte, Hugo.
Amparo en materia fiscal, Editorial Oxford, México, 2001.

- CARRASCO Iriarte, Hugo.
Derecho fiscal constitucional, Editorial Harla, México, 1999.

- CARRASCO Iriarte, Hugo.
Derecho fiscal II, Editorial Iure, México, 2001.

- CARTAS Sosa, Rodolfo y Graciela Ayala Vallejo.
Las visitas domiciliarias de carácter fiscal, Editorial Themis, México, 1994.

- DE LA GARZA, Sergio Francisco.
Derecho financiero mexicano, Editorial Porrúa, México, 2002.

- FLORES Zavala, Ernesto.
Elementos de finanzas públicas, Editorial Porrúa, México, 1998.

- GARCÍA Máynez, Eduardo.
Filosofía del derecho, Editorial Porrúa, México, 2000.

- GIULIANI Fonrouge, Carlos M.
Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1983.

- GÜNTER Schmölders.
Teoría general del impuesto, Madrid, 1962.

- GUTIÉRREZ y González, Ernesto.
Derecho de las obligaciones, Tomo II, Editorial Porrúa, México 1998.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS HISTÓRICOS DE LA
REVOLUCIÓN DE MEXICANA.
Nuestra constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo
mexicano, Tomo I, Secretaría de Gobernación, México, 1990.

- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS.
Diccionario Jurídico Mexicano. Universidad Nacional Autónoma de
México Editorial Porrúa, 1993

- JIMÉNEZ González, Antonio.
Lecciones de derecho tributario, Editorial Ecafsa, México, 2002.

- MARGAIN Manatou, Emilio.
Facultades de comprobación fiscal, Editorial Porrúa, México, 2001.

- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.
Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Octava Reunión de Magistrados. México, 1994.

- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl.
Derecho fiscal, Editorial Harla, México, 1998.

- RUIZ Moreno, Angel Guillermo.
Nuevo derecho de la seguridad social, Editorial Porrúa, México, 2001.

- SÁNCHEZ Bringas, Enrique.
Derecho constitucional, Editorial Porrúa, México, 1998.

- SÁNCHEZ Gómez, Narciso.
Derecho fiscal mexicano, Editorial Porrúa, México 2001.

- SÁNCHEZ Hernández, Mayolo G.
Derecho tributario Tomo I, Editorial Cárdenas, México, 2001.

- SERRA Rojas, Andrés.
Derecho administrativo, Editorial Porrúa, México, 1974.

- URESTI Robledo, Horacio.
Los impuestos en México, Editorial Tax, México, 2002.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Civil Federal
- Código Fiscal de la Federación
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- Ley del Seguro Social
- Reglamento de Inconformidad de la Ley del Seguro Social

FUENTES ELECTRÓNICAS DE INFORMACIÓN

IUS 2003, JURISPRUDENCIAS Y TESIS AISLADAS 1917-2003, PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

INTERNET

<http://www.scjn.gob.mx>

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.imss.gob.mx>

OTROS

CURSO DE ESPECIALIZACIÓN EN JUSTICIA ADMINISTRATIVA, INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, MÉXICO, 2004.