



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

**“PROPUESTA AL PAGO EN PARCIALIDADES COMO
FORMA DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA”**

SEMINARIO TALLER EXTRACURRICULAR

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

MAGDALENA NIEVES BUTRÓN

ASESOR: LIC. ROBERTO TINAJERO BARRERA



Septiembre de 2005.

m348439

A MIS PADRES:

*Simplemente gracias por haberme dado
lo más valioso que tengo: vida*

A MIS HERMANOS Y SOBRINOS:

Por estar siempre conmigo.

Gracias Rafael por ser el mejor de los hermanos.

A MIS AMIGAS DE SEMINARIO:

Gracias por su apoyo y amistad.

Gracias Jesús J. A. C.

*Por estar siempre conmigo
compartiendo mis triunfos y mis fracasos,
y por toda tu ayuda en el desarrollo de éste
trabajo y a lo largo de toda mi carrera.*

Dedico este trabajo a mi hija *Ximena*,

*Quien vino a llenar mi vida,
Esperando dejar para ella un mundo
mejor que el que encontré.*

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
Y
A MI ESCUELA
LA FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES ACATLAN:**

*Por acogerme durante tantos años y
formarme como universitaria.*

A MIS MAESTROS:

*Por todas sus enseñanzas
En forma muy especial a la
Lic. Ma. Eugenia Peredo García Villalobos*

A MI ASESOR DE TESIS:

Lic. Roberto Tinajero Barrera

Por compartir sus conocimientos

A LOS HONORABLES MIEMBROS DEL SINODO:

Lic. Ismael Rafael Cruz Ramírez
Lic. Roberto Tinajero Barrera
Lic. Alfonso Rodríguez Montañéz
Lic. Juan Francisco González Núñez
Lic. Bertrán Velázquez Gómez

Por sus valiosos comentarios al trabajo desarrollado.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

**“PROPUESTA AL PAGO EN PARCIALIDADES COMO
FORMA DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA”**

ÍNDICE

Pág.

Abreviaturas	I
Introducción	II

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1. Concepto de obligación civil	1
1.2. Concepto de obligación tributaria	3
1.3. Analogías y diferencias	6
1.4. Nacimiento de la obligación tributaria	7
1.4.1. El hecho imponible	8
1.4.2. El hecho generador	9
1.5. Elementos de la obligación tributaria	10
1.5.1. Los sujetos de la relación tributaria	11
1.5.1.1. La autoridad fiscal	11
1.5.1.2. El sujeto pasivo	18
1.5.2. El objeto de la obligación	21
1.5.3. El vínculo jurídico	22
1.6. La relación jurídica tributaria	23

CAPÍTULO II

LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL CRÉDITO FISCAL

2.1. Concepto de determinación	26
2.2. Naturaleza jurídica de la determinación	29

2.3. Formas de determinación de las contribuciones	31
2.3.1. El procedimiento de liquidación desde el punto de vista del sujeto que la realiza	32
2.3.2. El procedimiento de liquidación desde el punto de vista de la base	34
2.4. El crédito fiscal	39
2.4.1. El crédito fiscal cómo acto administrativo	40
2.4.2. Privilegios del crédito fiscal	42
2.4.3. Época de pago del crédito fiscal	48
2.4.4. Exigibilidad del crédito fiscal	49

CAPÍTULO III

MODOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

3.1. El Pago	53
3.1.1. Concepto de pago	55
3.1.2. Los tipos de pago	57
3.1.3. Formas de pago	62
3.1.4. Efectos del pago	64
3.2. La Compensación	65
3.2.1. Concepto de compensación	65
3.2.2. Los sujetos de la compensación	66
3.2.3. Procedimiento	67
3.2.4. Efectos de la compensación	68
3.3. La Condonación	69
3.3.1. Concepto de condonación	69
3.3.2. Condonación de tributos	70
3.3.3. Condonación de multas	71
3.3.4. Efectos de la condonación	72
3.4. La Prescripción	73
3.4.1. Concepto de prescripción	73
3.4.2. Término de la prescripción	75
3.4.3. Interrupción del término de la prescripción	75
3.4.4. Efectos de la prescripción	76
3.5. Dación de pago	76
3.6. La Cancelación	76

CAPÍTULO IV

EL PAGO FRACCIONADO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.1. Alteración del tiempo de pago	78
4.1.1. La anticipación	79
4.1.2. El aplazamiento	80
4.1.3. El pago fraccionado	81
4.2. El pago fraccionado en el Código Fiscal de la Federación	82
4.2.1. Requisitos de forma y fondo para su autorización	83
4.2.2. Autoridades fiscales competentes para la autorización del pago fraccionado	87
4.2.3. Procedimiento para el cálculo de las parcialidades establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación	89
4.3. El Índice Nacional de Precios al Consumidor	93
4.3.1. Concepto	93
4.4. Las Unidades de Inversión	95
4.4.1. Concepto	95
4.5. Principios Teóricos de los Impuestos de Adam Smith	99
4.6. La Potestad Tributaria	104
4.7. Límites a la Potestad Tributaria	106
4.8. Garantías que se violan el procedimiento de pago fraccionado	112
Propuesta de Modificación	120
Conclusiones	122
Bibliografía	125
Legislación	126
Jurisprudencia	127
Diccionarios Jurídicos	127
Direcciones Electrónicas	127

ABREVIATURAS

CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
D.O.F.	Diario Oficial de la Federación
IA	Impuesto al Activo
IEPS	Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISAN	Impuesto sobre Autos Nuevos
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RISAT	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UDIS	Unidades de Inversión

INTRODUCCIÓN

Dentro del sistema tributario mexicano encontramos el pago en parcialidades de las contribuciones omitidas; establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

El 1º de abril de 1997 entra en vigor la reforma del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual impone a los contribuyentes dentro del procedimiento para el cálculo de las parcialidades de sus contribuciones omitidas a las Unidades de Inversión, instrumento que como se verá en el desarrollo de éste trabajo convierte en onerosos los adeudos fiscales.

El contribuyente que espera cumplir con su obligación a través del pago en parcialidades se enfrenta con un procedimiento complejo a través del cual se calculan las parcialidades que deberá pagar.

Dicho procedimiento viola los principios de Legalidad (certeza jurídica) así como la Equidad y Proporcionalidad, establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el obligado se encuentra en un estado de incertidumbre, ya que para el cálculo de las parcialidades se utilizan dos elementos que se fijan en base a la situación económica vigente en el país, es decir de acuerdo a la inflación, ellos son el INPC y las UDIS.

En el procedimiento que se sigue para obtener el cálculo de las parcialidades, se realizan una serie de operaciones, en las cuales el saldo se compone del importe de la contribución omitida, y de la actualización con base en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, además de las multas y accesorios que en cada caso correspondan.

Posteriormente, ya calculado lo que será la base para el monto de cada parcialidad, éstas deberán expresarse en UDIS y finalmente en el momento de pago; el valor de la parcialidad correspondiente tiene que ser expresado en pesos.

Lo anterior trae como consecuencia que de nueva cuenta se esté actualizando la parcialidad, pues ésta se incrementará con base en la inflación, ya que el valor de las UDIS es determinado por el Banco de México tomándose en consideración el factor de actualización del INPC (Índice Nacional de Precios al Consumidor).

Por lo anterior, y debido a que el INPC es un elemento incierto, y volátil el objetivo del presente trabajo será comprobar que en el procedimiento que se utiliza para calcular el monto de las parcialidades del pago fraccionado, establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación se genera la violación a las garantías de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad, así como la Seguridad jurídica.

Para adentrarnos en el estudio del presente trabajo en el capítulo primero se establece que es la obligación tributaria, el momento en que nace, los elementos que la integran, y también todo lo relativo a la relación jurídica tributaria.

Dentro del segundo capítulo se explica ampliamente los temas que nos lleven a conocer cómo se determina la obligación tributaria.

En el desarrollo del capítulo tercero se establecen las formas de extinción de la obligación tributaria, siendo estas el pago, la compensación, la condonación y la prescripción.

En el capítulo cuarto se explica el pago fraccionado de la obligación tributaria, y la naturaleza jurídica del INPC y de las UDIS.

También se habla sobre los principios teóricos de los impuestos, la Potestad Tributaria y sus límites, para de esta manera poder determinar las garantías que se violan en el procedimiento.

Por último, daremos una propuesta de modificación al artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Para poder definir a la obligación tributaria debemos remitirnos al Derecho Civil, ya que la obligación tiene su origen dentro de la Teoría de las Obligaciones.

1.1. Concepto de obligación civil

Así tenemos que Pothier citado por Manuel Borja Soriano considera a la obligación como *“un vínculo jurídico de derecho que nos sujeta respecto a otro a darle alguna cosa o hacer o no hacer alguna cosa”*.¹

En materia civil se considera a la obligación como un vínculo o necesidad jurídica, en la que dos sujetos; uno llamado deudor deberá cumplir con el objeto de la obligación, que puede consistir en un dar, hacer o no hacer algo a favor de un sujeto llamado acreedor, el cuál podrá exigir el cumplimiento al deudor.

Para el maestro Gutiérrez y González la obligación es: *“La necesidad jurídica que tiene una persona denominada obligado-deudor, de cumplir voluntariamente a favor de otra persona, denominada acreedor, que le puede exigir una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral)”*.²

Del anterior concepto podemos distinguir tres elementos característicos de la obligación, los cuáles son lo sujetos, que siempre serán el deudor y el acreedor, una relación jurídica, y el objeto que es la prestación que se debe dar.

¹ Borja Soriano, Manuel, *“Teoría general de las Obligaciones”*, Porrúa, México, 1956, pág. 69.

² Gutiérrez y González, Ernesto, *“Derecho de las Obligaciones”*, 15ª ed. Porrúa, México, 2003, pág. 101.

En la obligación civil surge para el acreedor un crédito y para el deudor una obligación. Y el objeto de dicha obligación la mayoría de las veces tiene un carácter patrimonial o económico, aunque algunas veces la obligación puede consistir en un hacer, o en una abstención.

Hay hechos jurídicos que van a producir efectos de derecho; como son la creación, transmisión, modificación y extinción de obligaciones o derechos, tales hechos se dividen en actos jurídicos y hechos jurídicos.

En materia de obligaciones Capitant citado por Borja Soriano, define a los actos jurídicos como *“una manifestación exterior de voluntad que se hace con el fin de crear, transmitir, modificar o extinguir una obligación o un derecho y que produce el efecto creado por su autor, porque el derecho sanciona esa voluntad”*.³

Los actos jurídicos pueden ser unilaterales, cuando sólo exigen una voluntad y bilaterales cuando exigen dos voluntades; y son los llamados convenios. Los convenios que crean una obligación o la transmiten, se llaman contratos.

Así tenemos que de acuerdo con lo que se señala en el Código Civil Federal las obligaciones tienen su fuente en los convenios que *“son el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones; los convenios que producen, o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos”*.

Y que para que un contrato sea válido debe haber consentimiento y objeto. En el contrato la voluntad de las partes forma la obligación, aquí el legislador sólo interviene cuando se tiene que sancionar.

En todo acto jurídico la voluntad de los sujetos es el elemento esencial, y la realización del acto jurídico generará siempre efectos jurídicos. El autor del acto jurídico siempre desea el resultado.

³ Borja Soriano, Manuel, *“Teoría general de las obligaciones”*, ob. cit. (cita 1), pág. 86.

Podemos distinguir que existen los hechos voluntarios que son creados por la actividad del hombre, y que producen efectos de derecho.

También existen los hechos en los que no interviene la voluntad del hombre y que pueden ser producidos por acontecimientos naturales o accidentes. En los que el sujeto sufre los efectos del Derecho.

De lo anterior podemos concluir que para que se produzca una obligación siempre será necesaria la existencia de una ley, y que independientemente que se trate de un acto o un hecho jurídico siempre se producen los efectos de crear, transmitir, modificar y extinguir las obligaciones y los derechos.

1.2. Concepto de obligación tributaria

Para poder adentrarnos al estudio de la obligación tributaria es necesario conocer el concepto que se le dio a la obligación dentro de las Instituciones de Justiniano, que la consideraba como el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*⁴, lo cual significa que la obligación es un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, con el derecho de nuestra comunidad política. Es decir, se le consideró a la obligación como un vínculo o una cadena que nos ataba para cumplir con las leyes de nuestra ciudad.

Comúnmente se ha considerado a la obligación como la necesidad jurídica de observar una conducta por parte de un sujeto pasivo que se ha colocado en un mandato establecido por la ley.

⁴ Floris Margadant S., Guillermo, "El Derecho Privado Romano", 26va. ed. Esfinge, México, 2001, pág. 307.

Para el Derecho Fiscal el concepto de obligación no varía en mucho, la única diferencia es que en materia tributaria el sujeto activo siempre será el Estado, y así tenemos que para Dino Jarach, *“la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligado hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”*.⁵

Y según Hensel *“la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley”*...⁶

Con lo anterior podemos establecer que la obligación tributaria es considerada como la necesidad que tiene el sujeto pasivo de observar una conducta ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar, a favor del sujeto activo, siendo éste el Estado, en razón de haberse colocado en un supuesto normativo previamente establecido en la ley, de aquí que se le considere estrictamente una obligación *ex lege*.

Los elementos que constituyen la obligación tributaria son siempre: un vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, su fuente, que siempre será la ley, y por lo tanto nacerá cuando se realice el presupuesto de hecho en ella previsto. Y finalmente su contenido que podrá consistir en una conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Es oportuno recordar que las obligaciones pueden ser meramente legales, cuando su fuente es la Ley, sin que exista la necesidad de haber incurrido en algún acto o hecho jurídico.

⁵ Jarach Dino, *“El Hecho Imponible, (Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo)”*, 3ª ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina, pág. 73.

⁶ Citado por Fonrouge Giuliani, *“Derecho Financiero”*, 6ª ed. 2 v. (XXXII), actualizada por Susana Camila y Ruben Oscar, De Palma, Buenos Aires, 1997, pág. 413.

También tenemos a las obligaciones voluntarias, las cuales nacen porque el sujeto así lo desea, y se compromete a cumplir con sus obligaciones.

Asimismo, cuando la fuente de las obligaciones es la Ley, unida a la verificación de un presupuesto jurídico, por parte del sujeto pasivo, aunque no sea su voluntad, se da el nacimiento de una obligación *ex lege*, categoría dentro de la cual ubicamos a las obligaciones tributarias, ya que necesariamente se debe colocar el sujeto pasivo en el supuesto normativo para que se origine la obligación tributaria.

Lo anterior es en virtud del principio de legalidad existente en nuestro Estado de derecho, el cual establece que las obligaciones tributarias no pueden ser voluntarias sino que deben ser estrictamente legales, ello obedeciendo al principio *nullo tributo sine lege*.

En la doctrina hemos encontrado distintas posiciones respecto al contenido de la obligación tributaria, mientras que algunos autores sostienen que el carácter de la obligación debe ser estrictamente pecuniario, es decir que sólo se trate de la obligación de pagar sumas de dinero, otros piensan que pueden existir deberes jurídicos que no necesariamente consistan en dar cantidades de dinero sino que pueden tratarse de obligaciones de hacer.

En un sentido ecléctico, en cuanto al contenido de las obligaciones tributarias podemos señalar que pueden ser de naturaleza sustantiva y formal; dentro de la primera se comprenden las obligaciones cuyo contenido es un dar, lo cual se refiere exclusivamente a una prestación pecuniaria; y por lo que se refiere a las formales tenemos a las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, las cuales se consideran tan importantes como las obligaciones sustantivas, ya que sin ellas la recaudación de los tributos sería aún más compleja.

1.3. Analogías y diferencias

La similitud que guardan la obligación civil y la obligación tributaria es que en ambas existe una relación jurídica, dos sujetos que tendrán la calidad de deudor y acreedor, así como un objeto.

Las diferencias si son muy marcadas, y comenzaremos por decir que en el derecho privado la lógica jurídica pone como fuente de la relación la manifestación de la voluntad, a diferencia del derecho tributario, en el que la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes, por lo que no podemos afirmar que la obligación tributaria sea una consecuencia legal de la manifestación de la voluntad privada.

La obligación civil como ya se dijo puede derivarse de un contrato, de la ley, de un delito, gestión de negocios, enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral.

En materia tributaria las obligaciones sólo son *ex lege*, es decir que debe haber una ley existente que marque el hecho jurídico que dará lugar al nacimiento de una obligación, cuando el sujeto se coloque en el supuesto jurídico, por lo que en ésta clase de obligaciones el consentimiento de ambas partes no existe, a diferencia de las obligaciones civiles, en las que interviene la voluntad de las partes.

La característica principal de la obligación en materia tributaria es que su sujeto activo (acreedor) siempre será el Estado, ya que éste a través de la potestad tributaria tiene la facultad de crear normas que establecen las situaciones jurídicas que al realizarse generan un vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Mientras que en la obligación en materia civil el acreedor puede ser un particular o una entidad.

La obligación tributaria siempre tendrá como finalidad allegarse de recursos para cubrir el gasto público.

La obligación tributaria siempre se regulara con normas de Derecho Público, mientras que la obligación civil, sólo en algunos casos se supedita a normas del Derecho Público,

1.4. Nacimiento de la obligación tributaria

Explicar el momento exacto en que surge la obligación tributaria como vínculo entre los sujetos activo y pasivo dentro de la teoría, ha sido un trabajo minucioso para muchos autores; sin embargo, la mayoría coincide en que para que se dé el nacimiento de la obligación, se requiere de un presupuesto normativo y la realización del mismo.

Para Hensel la obligación tributaria es una obligación ex lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general e hipotético que pueda producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos la realización en la vida real de ese hecho jurídico contemplado por la Ley.⁷

De acuerdo con lo anterior se dice que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, razón por la cual debe existir previamente establecida en una norma creada por la voluntad del legislador.

Debido al poder de imperio con que cuenta el Estado para poder imponer las cargas tributarias, y al principio de legalidad tributaria se crean las normas dentro del proceso legislativo, las cuales son de carácter general, abstracto y obligatorias que establecen las situaciones jurídicas o de hecho, que darán lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias.

⁷ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México, 2005, pág. 536.

Siguiendo la estructura de la norma podría decirse que la hipótesis establecida en ella es el hecho imponible, es decir el supuesto normativo y abstracto necesario para que se pueda crear un vínculo entre el sujeto que realice la conducta establecida en la norma y el sujeto activo.

Por otra parte, el mandato sería el hecho generador, que consiste en llevar a cabo lo establecido por el presupuesto jurídico y así producir el nacimiento de la obligación tributaria.

Para poder determinar el momento exacto en que nace la obligación tributaria debemos referirnos específicamente a los elementos que sirven de base para que se dé lo que en México se conoce como el devengo del tributo, esto es al hecho imponible, y al hecho generador.

1.4.1. El hecho imponible

La obligación tributaria, como se ha dicho, por ser *ex lege* depende para su nacimiento de la realización de un presupuesto jurídico, es decir que el sujeto pasivo ejecute algún hecho jurídico previamente establecido en la Ley.

El hecho imponible siempre será creado a través del proceso legislativo, dentro del cual las conductas determinadas como causantes de cargas impositivas son establecidas en la Ley, por el legislador, el cual deberá señalar los elementos de los tributos tales como el objeto, sujeto, base, tarifa o tasa, en razón de nuestro principio de legalidad tributaria.

Sáinz de Bujanda al explicar el proceso genérico de la obligación tributaria refiere lo siguiente: *“La norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndonos al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado “hecho imponible”) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del*

sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal".⁸

El Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo Don Adolfo Carretero Pérez, citado por Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que *"el hecho imponible se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo"*.⁹

Por lo tanto, se considera al presupuesto de hecho o supuesto jurídico el elemento primordial dentro de la obligación tributaria, ya que si no fuera por la voluntad de la ley, el nacimiento de la obligación tributaria no se podría dar.

El artículo 28 de la Ley Tributaria Española señala que *El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

1.4.2. El hecho generador

El segundo elemento que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria es el hecho generador, el cual consiste en la realización de lo previsto en el supuesto normativo, es decir, la colocación en el mandato de la norma y llevar a la realidad la conducta previamente establecida por la Ley por ser una conducta considerada como causante de un impuesto.

Podría existir la hipótesis prevista en la ley, pero si el sujeto pasivo no la realizara sería imposible generar una obligación tributaria.

⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *"El Nacimiento de la Obligación Tributaria"*, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires Argentina, 1986, pág. 89.

⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *"Derecho Fiscal"*, 18ª ed. Themis, México, 2004, pág. 130.

Se dice que el momento exacto del nacimiento de la obligación tributaria es cuando se realiza el hecho generador por parte del sujeto ya que es cuando se perfecciona el supuesto normativo, y surgen consecuencias jurídicas, para aquel que hubiere incurrido en dicho supuesto.

En ocasiones se denomina indistintamente al hecho imponible y al hecho generador, pero es importante diferenciar estas dos situaciones, así Lucien Mehl, citado por Arrijo Vizcaíno nos dice que: *La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto al provecho del tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones constituye el hecho generador del impuesto*.¹⁰

1.5. Elementos de la obligación tributaria

Como elementos de la obligación tributaria tenemos en primer lugar a los sujetos que intervienen en la obligación, que son: el sujeto activo; quien será siempre el acreedor de la obligación, que en materia tributaria será el Estado.

Por otra parte tenemos al sujeto pasivo quién es el deudor de la obligación tributaria, y dentro del sujeto pasivo la ley hace una clasificación de todos aquellos que al realizar el supuesto normativo fijado en la norma puede adquirir el carácter de obligado.

El segundo elemento de la obligación tributaria es el objeto de la misma, y que siempre consistirá en el cumplimiento de la prestación establecida, es decir la entrega del tributo que recibirá siempre el sujeto activo, quién a través de su poder de imperio crea las normas que fijan los impuestos.

¹⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", ob. cit. (cita 9), pág. 130.

Y como un tercer elemento se contempla el vínculo jurídico que surge entre los sujetos que son parte de la obligación tributaria.

Por lo que procedemos a establecer el estudio de cada uno de estos elementos.

1.5.1. Los sujetos de la relación tributaria

En el momento que nace la obligación tributaria se generan consecuencias jurídicas para los sujetos que en ella intervienen. Los sujetos de la obligación tributaria son el sujeto activo, el cual será denominado acreedor, fisco, gobernante o autoridad; y el sujeto pasivo, al que también podremos llamar deudor, contribuyente, gobernado, obligado o causante.

Ambos tienen sus características especiales, ya que si bien el sujeto activo es siempre el acreedor, habrá ocasiones en que pueda llegar a ser sujeto pasivo; tal es el caso cuando se coloque en el supuesto normativo.

El Estado como sujeto activo tiene el deber de exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual cuenta con su facultad económica coactiva, a través de la cual podrá exigir el pago de las deudas tributarias.

1.5.1.1. La autoridad fiscal

Debemos recordar que el Estado en virtud de su poder de imperio es quien establece las normas tributarias, y por ende quien está facultado para exigir el cobro de las contribuciones, ello para poder destinarlo al gasto público y cumplir con sus cometidos.

El Estado por ningún motivo debe dejar de cobrar los créditos tributarios, ya que por ser de interés público, si no los cobrara atentaría en contra de sí mismo y de sus fines.

Ya que la obtención de recursos se destina al gasto público, el dejar de percibirse afectaría el objeto del cobro de las obligaciones fiscales.

El sujeto activo es el Estado en cualquiera de sus tres niveles, tanto la federación, las entidades federativas así como los municipios; lo anterior encuentra su fundamento en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Tres son las esferas de competencia que nos marca el anterior artículo, y en primer lugar tenemos a la Federación que esta constituida por la unión de diversas entidades federativas que integran la República Mexicana, las cuales están sometidas al poder soberano, conferido a la Federación, establecido en el artículo 40 Constitucional, el cual señala que *“Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente en su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental”*.

En segundo lugar tenemos a las entidades federativas que son las partes integrantes de la Federación, las cuales están dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, y en ningún caso pueden contravenir las estipulaciones del pacto federal.

Por último tenemos al Municipio que es la célula de la organización del Estado Mexicano, ya que sirve de base para la división territorial, el cual encuentra su sustento legal en el artículo 115 Constitucional al señalar que: *Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre....”*.

El hecho de que existan tres posibles sujetos activos merece atención especial, ya que podría darse el caso de que un mismo impuesto pudiera ser cobrado por los tres sujetos, y para que esto no ocurra se estableció el principio que señala que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no puede ser gravada por alguno de los otros dos y viceversa.

Haciendo una interpretación armónica de algunos artículos constitucionales podemos establecer la competencia tributaria entre la Federación y las entidades federativas.

Así tenemos que el artículo 124 Constitucional nos señala que:

“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

Otro artículo donde encontramos competencia tributaria es el 73 Constitucional, que en alguna de sus fracciones señala lo siguiente:

“El Congreso tiene facultad:

VII. *“Para imponer las Contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;*

XXIX. *Para establecer contribuciones:*

- 1. Sobre comercio exterior;*
- 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4to y 5to del artículo 27;*
- 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*
- 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación,*
- 5. Especiales sobre:*
 - a) Energía eléctrica,*
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.*
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.*
 - d) Cerillos y fósforos.*
 - e) Agua miel y productos de su fermentación.*

- f) *Explotación forestal, y*
- g) *Producción y consumo de cerveza”.*

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Por último citaremos el artículo 117 que señala algunas prohibiciones para los estados:

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

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

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

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

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

Concretamente el Ejecutivo Federal se auxilia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el despacho de todos los asuntos relacionados con la recaudación de impuestos, lo anterior basándose en la fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que a la letra dice:

“A la secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

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

Luego entonces la autoridad encargada del cobro de los impuestos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo anterior, también se encuentra establecido en el artículo 4º del CFF que dispone lo siguiente: *“La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”*

Aunque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público materialmente no lo realiza, sino que es a través del Servicio de Administración Tributaria, quien es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda, con el carácter de autoridad fiscal, y con atribuciones y facultades ejecutivas que señala la Ley, lo anterior de acuerdo a lo establecido en el artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

En relación a la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria tenemos que éste órgano desconcentrado a partir de 1997 asume las funciones de la anterior Subsecretaría de Ingresos.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto mediante el cuál se expide la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT), la cual entró en vigor el 1º de Julio de 1997.

Según se señala en el artículo 1º de la Ley del SAT, *“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la S.H.C.P. con carácter de autoridad fiscal”.*

Cuyo objeto es *“la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.*

Deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficacia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.” Lo anterior, de acuerdo a lo señalado en el artículo 2º de la Ley del SAT.

Dicho órgano goza de autonomía de gestión y presupuesto para la consecución de sus fines.

Dentro de sus atribuciones más importantes tenemos la establecida en la fracción I del artículo 7º de la Ley del SAT, la cual dice:

“Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable”.

En materia tributaria encontramos también a los Organismos Fiscales Autónomos que gozan de personalidad jurídica propia, los cuales están facultados para poder determinar las contribuciones, o bien un organismo perteneciente al Estado, que con personalidad jurídica propia, esté facultado por la Ley para poder realizar la facultad económica coactiva sobre los créditos tributarios a que tengan derecho.

Nos referimos a los organismos descentralizados fiscales autónomos, dentro de los cuales se pueden mencionar al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) y al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), pertenecientes a la administración pública paraestatal, los cuales están facultados por la propia ley para poder determinar sus créditos fiscales o inclusive poder cobrarlos ellos mismos, tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual puede ejecutar sus propias resoluciones.

Dichos organismos tienen su fundamento en lo establecido por el artículo. 1º, de la Ley Orgánica de La Administración Pública Federal, en relación con los artículos 5 y 271 de la Ley del Seguro Social, y los artículos 2 y 30 de la Ley del INFONAVIT.

Por lo que se refiere al IMSS es considerado como un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, cuya integración es tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores público, social y privado, el cual también tiene el carácter de Organismo Fiscal Autónomo, lo anterior atendiendo a lo establecido por el artículo 5º de la LIMSS.

En materia de recaudación y administración de las contribuciones que le corresponden de acuerdo a lo señalado en el artículo 2º, fr. II, penúltimo párrafo del CFF, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, las cuales el Instituto recaudará, administrará, y en su caso determinará y liquidará las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en la LIMSS. El Instituto contará con todas las facultades conferidas a él como autoridad fiscal. Lo anterior tiene su sustento en el artículo 271 de la LIMSS.

El artículo 2º de la LINFONAVIT señala que *“se crea un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, que se denominará Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.”*

Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos, así como su cobro tienen el carácter de fiscales, por lo que el INFONAVIT en su carácter de Organismo Público Autónomo está facultado para determinar en caso de incumplimiento el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago.

Para lo anterior podrá ordenar y practicar con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorias, e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone la Ley.

Por lo que podemos concluir que el sujeto activo será quién posea el derecho del crédito tributario.

1.5.1.2. El sujeto pasivo

Giuliani Fonrouge dice que el *“sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”*.¹¹

El sujeto pasivo adquiere esta categoría por el hecho de haberse colocado en el supuesto normativo y originar la obligación tributaria, para él surgen una serie de consecuencias jurídicas que deberá cumplir, de acuerdo a lo establecido en las leyes.

El sujeto pasivo como se establece en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación debe ser una persona física o moral que por haber realizado el hecho generador establecido en la ley, tiene la necesidad de cumplir con sus obligaciones tributarias.

En materia fiscal encontramos la figura del sujeto pasivo responsable, que es aquella persona distinta de la que concretizó el supuesto jurídico y que por disposición de la ley se ve en la necesidad de enterar las obligaciones.

En materia tributaria existen distintos sujetos pasivos, entre ellos tenemos los siguientes:

- a) Sujetos pasivos responsables por solidaridad, en el caso de retención o recaudación. Tal es el caso de aquellas personas que por disposición de la Ley tienen la obligación de retener de sus trabajadores el monto correspondiente de impuesto, en este caso el trabajador sigue siendo el obligado, y el patrón sólo cumple con retenerlo y posteriormente enterarlo a la SHCP.

¹¹Fonrouge, Giuliani, *“Derecho Financiero”*, ob. cit. (cita 6), pág. 434.

Dentro de esta categoría tenemos también a los notarios públicos.

- b) Sujeto pasivo responsable por solidaridad. En el caso de los síndicos o liquidadores, cuando deban liquidar los adeudos de la sociedad.
- c) Sujeto pasivo por adeudo ajeno. Cuando se constituye una sociedad y uno de los socios voluntariamente sustituye a la persona moral, aquí esta pagando por sí mismo y por la sociedad.
- d) Sujeto pasivo por responsabilidad objetiva. Cuando un bien es adquirido, el nuevo adquirente deberá pagar las contribuciones que en razón del bien se adeuden.

Estos supuestos están regulados en el artículo 26 fracciones I, III, X, y IV del CFF.

En todos estos casos el responsable solidario tendrá el derecho de repetir, es decir de momento paga la obligación pero luego puede repetir del deudor original el monto que se hubiese pagado.

Esta figura significa una garantía para el acreedor, ya que al tener a dos posibles deudores se asegura de que si no paga el deudor principal, le paga el responsable solidario.

Como se dijo en un principio, el Estado que siempre será el sujeto activo, en la relación jurídica tributaria, en ocasiones puede llegar a ser sujeto pasivo, cuando se ubica como particular, y se coloca en el supuesto normativo que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y consecuentemente deberá cumplir lo estipulado en la Ley.

Resulta necesario resaltar dos aspectos importantes de los sujetos pasivos, tales como la capacidad y el domicilio fiscal.

En derecho tributario, a diferencia del derecho privado la capacidad de los sujetos es irrelevante; es decir que si en materia fiscal un menor de edad o incapacitado llegara a realizar la situación de hecho o presupuesto jurídico, quedará sujeto al vínculo jurídico al que dio origen, debiendo cumplir con sus obligaciones, aunque en estos casos deberá hacerse acompañar de un representante legal.

En nuestro Código Fiscal de la Federación no encontramos un artículo que nos especifique lo relativo a la capacidad, por lo que supletoriamente debemos considerar lo estipulado en el Código Civil Federal, que en su artículo 1798 señala que *“son hábiles para contratar todas las personas no exceptuadas por la Ley.”*

En materia fiscal como ya se ha dicho las obligaciones tributarias son *ex lege*, por lo que no importa la voluntad del sujeto que se coloca en el supuesto normativo, por lo que cualquier persona puede llegar a ser sujeto pasivo.

El domicilio de las personas físicas o morales nos ayuda a determinar el ámbito de aplicación de las leyes, para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones.

Dentro de nuestro derecho positivo encontramos el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, el cual ha considerado como domicilio fiscal de las personas físicas el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios cuando realice actividades empresariales, cuando preste servicios personales independientes será el lugar o base fija que utilice para el desarrollo de los mismos, y en general se considera como domicilio fiscal el asiento principal de sus actividades.

Para las personas morales en el caso que residan en el país será donde se encuentre la administración principal del negocio, y en caso de que no residan en el país será en donde se ubique la administración principal de su negocio, dentro del país o en su defecto el que ellos designen.

1.5.2. El objeto de la obligación

Todo Estado necesita para su adecuado funcionamiento recursos económicos con los cuales podrá cubrir sus necesidades públicas y realizar sus fines, para ello cuenta con su poder de imperio a través del cuál establece las contribuciones que los gobernados deberán aportar para cubrir el gasto público.

Este ejercicio de poder se denomina potestad tributaria, la cual encuentra su base jurídica en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la cual establece que:

Son obligaciones de los mexicanos:

“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”.

Las contribuciones al ser establecidas por el Estado, en ejercicio de un poder público, están sometidas a las normas de derecho público, lo que le da una serie de garantías, entre ellas está la de poder cobrar las contribuciones aún en contra de la voluntad del gobernado a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por lo que podemos establecer que el objeto de la obligación es sin duda el tributo que recibe el Estado, en virtud de su poder de imperio, a través del cual crea normas de carácter tributario.

Distinto del objeto de la obligación es el objeto del tributo, el cual consiste en la conducta determinante del gravamen prevista en la ley, la cual puede consistir en una enajenación de bienes o importación, entre muchos otros.

La finalidad de la obligación tributaria es la captación de recursos por parte del sujeto activo, para así poder cubrir el gasto público, y satisfacer las necesidades financieras del Estado en base al presupuesto anual emitido por la Cámara de Diputados.

A través del objeto de la obligación tributaria el Estado podrá allegarse de recursos y cumplir con todos sus cometidos.

La captación de recursos es posible gracias a la potestad tributaria, a través de la cual el Estado puede imponer cargas tributarias a las conductas realizadas por los contribuyentes, que hayan sido consideradas como generadoras de impuestos.

Precisamente la obligación tributaria tiene como resultado el generar una entrada de recursos al poder público, lo cual se lleva a cabo a través de las obligaciones tributarias sustantivas, y formales, las cuales son igualmente importantes, ya que si bien a través de las sustantivas el Estado materialmente se allega de recursos, esto es posible, ya que las obligaciones formales facilitan la captación de recursos.

1.5.3. El vínculo jurídico

En el Derecho Romano se hablaba del *vinvulum iuris* como elemento de la obligación, que consistía en la conexión o concurso de dos personas en un objeto de derecho; el vínculo jurídico es el nexo que hace coincidir al sujeto activo con el pasivo, al surgir una obligación.

Los supuestos normativos regulados en materia fiscal o hechos imponibles al realizarse en la realidad crean entre los sujetos activo y pasivo un vínculo que constituye el nexo que los constriñe a cumplir con lo que se establezca dentro de la relación jurídica tributaria.

Dicha relación jurídica va a crear siempre un vínculo entre el acreedor, que tendrá siempre el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación y el deudor sobre quien recae la obligación de efectuar la prestación.

1.6. La relación jurídica tributaria

El propósito esencial del ejercicio del poder tributario es el exigir de los contribuyentes el pago de sumas de dinero, pero en ocasiones lo que el legislador exige es el cumplimiento de actos tendientes a facilitar la determinación y recaudación de los tributos, y es aquí dónde nace la relación jurídica tributaria.

Muchos autores confunden la relación tributaria con la obligación tributaria, por lo que es necesario precisar el contenido de cada una de ellas.

El Estado al ejercer su potestad tributaria y establecer normas de carácter tributario a través del poder Legislativo, las cuales contemplan situaciones jurídicas que al realizarse generan un vínculo entre los sujetos constituye una relación jurídica tributaria.

El maestro Delgadillo define la relación jurídica como *“un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”*.¹²

De la Garza define claramente a la relación jurídica cuando dice que: *“La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra el (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma muy restringida, relaciones jurídicas tributarias”*.¹³

¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario Sustantivo”*, 4ª ed. Limusa Noriega, México, 2003, pág. 98.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 441.

En las relaciones jurídicas fiscales su contenido siempre será el pago de cualquier prestación y el Estado, en su carácter de fisco (acreedor) es quien recaudará esos ingresos.

Diferentes son las relaciones jurídicas tributarias, ya que estas tienen como contenido el pago de tributos tales como impuestos, derechos, y contribuciones especiales.

Las relaciones pueden ser sustantivas, las cuales siempre tienen como contenido un dar, es decir consisten en una prestación pecuniaria, aunque raras veces es en especie.

Las relaciones también pueden ser formales y el contenido de estas consisten en un hacer, no hacer o tolerar.

Las relaciones de hacer tienen como contenido una prestación de un hecho, tal sería la presentación de una declaración.

En las relaciones de no hacer debemos abstenernos de realizar una conducta, por ejemplo no fabricar cierto producto sin un permiso previo.

En tanto que las relaciones de tolerar debemos soportar la actuación determinada del sujeto activo, por ejemplo una visita domiciliaria.

Por lo tanto podemos concluir con que la relación jurídico tributaria es un vínculo entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

En la relación jurídica se crea un vínculo que unirá a un sujeto llamado acreedor quien es el titular del derecho subjetivo con otro sujeto llamado deudor, quien el que debe cumplir la obligación.

Por lo tanto la relación jurídica por ser bilateral crea un derecho para el acreedor y una obligación para el deudor, quién deberá cumplir con la prestación objeto de dicha obligación.

Para Hensel, *“la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley”*.¹⁴

Y diferente de la relación jurídica tributaria, lo es la obligación tributaria, pues esta a decir de Luis Humberto Delgadillo es considerada *“como la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal”*.¹⁵

De lo anterior podemos concluir que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria.

Mientras la relación jurídico tributaria contempla tanto los derechos como las obligaciones, la obligación tributaria es el vínculo jurídico que nos constriñe a cumplir con la prestación objeto de la obligación; por lo que podría considerarse a la relación jurídico tributaria como el genero y a la obligación tributaria como la especie.

¹⁴ Citado por Fonrouge Giuliani, *“Derecho Financiero”*, ob. cit. (cita 6), pág. 413.

¹⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario Sustantivo”*, ob. cit. (cita 12), pág. 98.

CAPÍTULO II

LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL CRÉDITO FISCAL

2.1. Concepto de determinación

Para hacer efectiva la obligación tributaria además de su nacimiento, es decir de la concretización del hecho imponible, es preciso que se dé una segunda etapa denominada determinación.

Debemos señalar que el nacimiento y la determinación son dos momentos distintos, según Arrijo Vizcaíno señala que *"en muchas ocasiones un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifica ipso facto"*.¹⁶

De acuerdo con este autor se necesitan una serie de operaciones para que tanto el sujeto activo como el pasivo conozcan la cantidad exacta a pagar y esto se lleva a cabo a través de la determinación.

En nuestro derecho positivo se ha usado indistintamente el término liquidar y determinar para definir la forma a través de la cual se calcula el monto de una obligación tributaria.

¹⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", ob. cit. (cita 9), pág. 131.

La determinación ha sido estudiada por distintos autores, entre ellos tenemos a Giuliani Fonrouge, que la 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 de la obligación”*.¹⁷

Según Francisco de la Garza, *“la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el dinero en adeudo, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley”*.¹⁸

Podemos establecer que la determinación es la manera de cuantificar en forma líquida, es decir en pesos y centavos el monto de la obligación tributaria que se debe pagar.

Tal y como lo señala José Juan Ferreiro Lapatz al decir que *“liquidar un tributo es en sentido estricto ajustar la cifra, fijar la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible”*.¹⁹

Dicha determinación se llevará a cabo realizando las operaciones aritméticas necesarias, tomando en consideración al sujeto que se colocó en el supuesto jurídico, la naturaleza del impuesto a pagar, la base sobre la cual se calculará dicho impuesto, así como la tasa o tarifa aplicable según lo señale la Ley.

La determinación en cantidad líquida se lleva a cabo aplicando al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley, dentro de nuestro derecho fiscal encontramos principalmente tres clases de tasa:

¹⁷ Fonrouge, Giuliani, *“Derecho Financiero”*, ob. cit. (cita 6), pág. 529.

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 545.

¹⁹ Citado por Jiménez González, Antonio, *“Lecciones de Derecho Tributario”*, 2ª ed, Internacional Thomson, México, 2004, pág. 252.

La cuota fija, que consiste en un porcentaje específico sobre el importe total de la obligación, un ejemplo en el que se aplique éste tipo de cuota lo encontramos en el Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte tenemos a la tarifa progresiva, la cual consiste en establecer tarifas diferentes, tomando en cuenta el monto de los ingresos gravables, es decir a medida que aumente los ingresos de los sujetos, la tarifa será mayor, y cuando sean menores los ingresos, también la tarifa lo será. Son tarifas progresivas que buscan ser justas y equitativas.

Y por último tenemos a la cantidad fija, la cuál a diferencia de las anteriores no aplica una tarifa, sino que será una cantidad específica, determinada en moneda legal; el Impuesto sobre el uso y Tenencia de Vehículos es un claro ejemplo.

Debemos recordar que la obligación tributaria sustantiva, al consistir en un dar, que se deduce en una aportación monetaria a favor del sujeto activo, no podría perfeccionarse sólo con su nacimiento, sino que necesariamente se debe establecer el monto de dicha obligación para que así el sujeto pasivo esté en posibilidad de enterarlo oportunamente.

Se ha señalado que la determinación puede ser un acto tanto del sujeto pasivo, como del sujeto activo, o de ambos en coordinación, pero que dicho acto es necesario para poder extinguir una obligación tributaria.

Nos señala el artículo 6º del CFF:

“que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...”

Sin embargo, no es suficiente con el devengo del tributo, ya que es imperativo que para que dichas obligaciones sean exigibles de inmediato, se requiere que sean determinadas para que puedan constituir así un crédito fiscal.

2.2. Naturaleza jurídica de la determinación

En la doctrina existen diversas tesis que tratan de explicar la naturaleza jurídica de la liquidación, debido a que muchos autores pretenden plantear que existe una íntima vinculación entre el nacimiento de una obligación tributaria y la determinación de la misma.

Se decía que estas dos figuras distintas entre sí se daban en un mismo momento, asumiendo a la determinación como parte del nacimiento de una obligación.

Aunque en algunos impuestos el nacimiento de la obligación y su determinación pueden darse en el mismo momento, no necesariamente quiere decir que sean una sola figura, sino en realidad se trata de dos etapas distintas entre sí.

Un ejemplo de lo anterior es cuando el nacimiento, la determinación y la exigibilidad del impuesto a la importación se dan simultáneamente, a diferencia de otros impuestos en los que primero nacen, posteriormente se determinan y si no se pagan oportunamente entonces serán exigibles.

En aquellos impuestos en los que la determinación está a cargo del contribuyente, basta con que el sujeto pasivo se coloque en el supuesto jurídico para que nazca la obligación tributaria, ya que se trata de una obligación *ex lege*.

Sin embargo, el problema surge en los impuestos en que necesariamente corresponde a la autoridad fiscal determinar dichos impuestos, pues se plantea aquí la posibilidad de que la determinación pueda tener efectos declarativos, constitutivos o ambos.

Para comprenderse mejor lo anterior es necesario remitirnos a distintos autores como Berliri, Allorio y Giannini principales exponentes que sostenían diversas tesis.

Para Giannini que le atribuía efectos declarativos, la regla era que un sujeto al colocarse en el hecho imponible daba lugar al nacimiento de la obligación tributaria, pero excepcionalmente y sólo cuando el legislador así lo establecía se podía aplazar el nacimiento de la obligación, al momento de ser determinada por la autoridad.

Y así la determinación que llevaba a cabo la autoridad sobre la existencia de un crédito era meramente declarativa y no constitutiva de la obligación tributaria.

Los que sostuvieron el efecto constitutivo fueron Berliri y Allorio. Berliri suponía que antes de la determinación no se tenía un derecho en contra del obligado, sino que a partir de que la autoridad determinaba el crédito se constituía el nacimiento de la obligación.

Allorio decía que sólo con el acto administrativo a través del cual la autoridad determinaba el monto de la obligación ésta nacía o se perfeccionaba. Sostenía que únicamente con la determinación se constituía la obligación tributaria.

Dentro de las tesis que se refieren a ambos efectos tenemos al italiano Alessi quien opinaba *"que la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aún eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación"*.²⁰

De lo anterior podemos establecer que la determinación puede ser declarativa de una obligación preexistente, que ya ha nacido, y constitutiva de otros efectos jurídicos tales como exigibilidad de la deuda, constitución en mora, entre otros.

De nuestro derecho sustantivo se desprende que la naturaleza jurídica de la determinación es para hacer efectiva una obligación ya devengada, convirtiéndola en un crédito fiscal, puesto que la cuantificación es un acto posterior al nacimiento y que variará según el impuesto de que se trate.

²⁰ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", ob. cit. (cita 7), pág. 548.

Para Humberto Briseño Sierra el accertamiento (determinación) “viene a ser la aplicación legítima dentro de los presupuestos y conforme a los requisitos legales de la norma tributaria al supuesto empírico. La tarea peculiar de la administración viene a ser esa determinación, esa declaración con fuerza de imperio, de que en cierto caso se han dado las condiciones a las que la ley atribuye el nacimiento de una obligación fiscal...El poder de acertar un tributo consiste entonces, en la competencia limitada a la constatación oficiosa de la relación tributaria”.²¹

Atendiendo lo anteriormente señalado por dicho autor debemos entender que para que exista la determinación, no basta con el nacimiento de la obligación, sino que deben realizarse actos tanto por el sujeto pasivo y por la autoridad, para que se de la determinación de la obligación, aplicando las tarifas a los objetos gravables y así fijar su cuantía aritmética.

2.3. Formas de determinación de las contribuciones

Como se ha mencionado, la determinación puede realizarla tanto el sujeto pasivo que tiene a su cargo una obligación tributaria, o la autoridad encargada de hacer efectiva esa obligación, y en ocasiones pueden ser ambos sujetos coordinadamente.

Lo que se busca con las distintas formas de determinación es que los sistemas existentes ofrezcan al obligado sencillez en los procedimientos, para que así se cumpla correctamente con las obligaciones de enterar los tributos.

Por ello se han establecido varios tipos de determinación.

²¹ Briseño Sierra, Humberto, “Derecho Procesal Fiscal”, 2ª ed. Cardenas, México, 1975, pág. 91.

2.3.1. El Procedimiento de liquidación desde el punto de vista del sujeto quien la realiza

Se clasifica de la siguiente forma:

La autodeterminación es aquella que lleva acabo el sujeto pasivo principal, quien ha dado origen a la obligación y en una primera instancia se realiza sin intervención de la autoridad.

Como regla general es al contribuyente a quien le corresponde la determinación a su cargo, tal y como se menciona en el párrafo tercero del artículo 6º del CFF.

“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario...”

En este tipo de determinación es el sujeto pasivo quien reconoce el hecho jurídico en el que ha incurrido, generando el nacimiento de la obligación tributaria, calcula el monto de dicha obligación y lo entera a la autoridad fiscal vía declaración.

En caso de que el obligado cumpla correctamente con la autodeterminación no habrá necesidad de que la autoridad intervenga, pero de lo contrario la autoridad deberá realizar una rectificación de la declaración presentada por el sujeto pasivo, dando lugar a una determinación por el sujeto activo.

En la declaración que presenta ante la autoridad el sujeto pasivo se reconoce la existencia de una obligación, y la base sobre la que se determinó el monto a pagar, y corresponde a la autoridad verificar si los datos contenidos en ella se ajustan o no a la realidad.

Aunque muchos autores le nieguen eficacia a la autodeterminación por considerar que por ser el sujeto pasivo quien realiza las operaciones correspondientes éstas no serán exactas, lo cierto es que en nuestro derecho tributario la autodeterminación es en la mayoría de los casos el procedimiento más utilizado.

La declaración que presenta el sujeto pasivo ante la autoridad fiscal, puede ser corregida posteriormente a través de una declaración llamada complementaria, la cual tiene lugar cuando el sujeto pasivo incurrió en algún error, o los datos contenidos en ella no son exactos.

Dicha declaración puede ser presentada ya sea espontáneamente o por que la autoridad así lo requiera. El plazo para presentarla es de cinco años a partir de la presentación de la primera declaración.

En el caso de que en la declaración complementaria se determine que la obligación a pagar era mayor que lo que se estableció en un principio, se deberán cubrir los recargos generados a partir de la fecha que se debió pagar.

En caso de que exista una declaración complementaria, el cómputo para el plazo de las facultades de comprobación empezará a correr al día siguiente en que se hubiere presentado la declaración complementaria, y sólo para aquellos datos que hubieren sido modificados.

En la determinación de oficio corresponde a la autoridad realizar la cuantificación de una obligación tributaria, sin la colaboración del sujeto pasivo de dicha obligación.

La doctrina ha denominado a este tipo de determinación como de "oficio", por considerar que el sujeto pasivo no tiene ninguna colaboración dentro del procedimiento, ya que se trata de un acto jurídico unilateral realizado por el sujeto activo.

El concordato tributario se da cuando el sujeto activo lleva a cabo el procedimiento de liquidación, pero hay colaboración por parte del sujeto pasivo.

En el concordato tributario existe un acuerdo entre las dos partes o bien el sujeto pasivo se adhiere a lo determinado por la autoridad.

En nuestro Sistema Tributario Mexicano solamente existen la autodeterminación y la determinación de oficio como procedimientos para determinar el monto de alguna obligación, tal y como lo señala el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

El concordato o convenio no existe en nuestra legislación, en el artículo 33, fracción III del Código Fiscal de la Federación de 1938 se le reconoció como medio de determinación, sin embargo tal precepto desapareció en el Código Fiscal de la Federación de 1967.

2.3.2. El Procedimiento de liquidación desde el punto de vista de la base

Muchos autores consideran que la determinación que se realiza tomando en consideración la base puede ser sobre base cierta, sobre base presunta, o sobre base estimada o estimativa, entre ellos se destaca la clasificación que hace De la Garza.

Otros como el maestro Delgadillo señalan que la determinación cuando se realiza de acuerdo a la base puede ser:

Sobre base cierta, cuando se realiza con el exacto conocimiento del hecho generador, o sobre base estimada cuando la base imponible se realiza de acuerdo a las presunciones establecidas por la ley.

Lo cierto es que en nuestro derecho positivo se encuentran perfectamente regulados los procedimientos de determinación que se realizan en razón de la base.

Por lo que resulta conveniente determinar cada uno de los procedimientos.

El procedimiento de liquidación sobre base cierta

En este procedimiento lo indispensable es que se tenga conocimiento certero sobre el hecho generador de la obligación tributaria, para poder determinar el monto exacto a pagar, tomando como referencia la base, la tasa o la tarifa aplicable de acuerdo al hecho imponible.

Debe existir conocimiento exacto de los elementos y características del hecho generador. Se toma en cuenta la dimensión económica y aptitud tributaria del sujeto pasivo.

Giuliani Fonrouge nos dice que *“hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles”*.²²

En el caso de que la autoridad en el ejercicio de sus facultades de fiscalización se vea en la necesidad de determinar las contribuciones que el obligado ha omitido, podrá partir de una base cierta, cuando pueda conocer con exactitud las operaciones que realizó el contribuyente, en base a la información que la autoridad haya obtenido o de la que tenga en su poder.

En la determinación sobre base cierta el contribuyente al presentar sus declaraciones deberá respaldarlas con sus libros de contabilidad, registros y todos aquellos elementos que permitan conocer exactamente el impacto del hecho generador.

²² Fonrouge, Giuliani, *“Derecho Financiero”*, ob. cit. (cita 6), pág. 544.

El procedimiento de liquidación sobre base presunta

Este procedimiento ocurre cuando la autoridad no tiene la posibilidad de establecer una base cierta, ya que se carece de ciertos elementos y entonces por medio de información que pueda allegarse a través de terceros, de libros de contabilidad del obligado y cualquier otro medio establecido por la ley puede presumir la base imponible.

Generalmente en este tipo de procedimiento es la autoridad quien realiza la determinación de las obligaciones fiscales a cargo de los obligados, aunque en algunos casos sean los propios sujetos pasivos quienes la lleven a cabo, tal es el caso de los contribuyentes menores del ISR.

La base presunta debe establecerse de acuerdo a las presunciones establecidas en la ley, así tenemos que en los artículos 55 a 63 del CFF y 62 de la LISR se señala que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el resultado fiscal en el régimen simplificado.

Cuando se den ciertas irregularidades en las conductas de los contribuyentes, tales como no presentar libros o registros de contabilidad, se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación, entre otras, las autoridades podrán determinar a través de una base presunta, de acuerdo a lo que se señala en el artículo 55 del CFF.

Calcularán los ingresos de los mismos, basándose en la información que terceros les proporcionen, utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente, o información obtenida a través de las facultades de comprobación o de cualquier otro medio de investigación económica, lo anterior encuentra su fundamento en lo establecido dentro del artículo 56 del CFF.

Dentro de la determinación presuntiva se va a investigar a través de signos externos del sujeto pasivo su capacidad contributiva.

La SHCP para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes menores por actividades empresariales, aplica a los ingresos brutos un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica a la que se dediquen, esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 62 de la LISR.

Otro de los casos donde encontramos la determinación sobre base presunta es dentro del artículo 75 de la LISR según la cual, cuando la autoridad compruebe que un sujeto pasivo ha realizado en una año de calendario erogaciones superiores a las declaradas, y éste no pueda comprobar que no proceden de ingresos gravables, la diferencia que resulte constituirá un ingreso gravable para el contribuyente.

Jarach, citado por de la Garza señala, *“que sólo cuando no sea posible hacer la determinación sobre base cierta, puede acudirse a la determinación presuntiva, llamada también de oficio, porque el término “estimación” significa no simplemente la actividad de valorar, sino valorar con criterio presuntivo, que es equivalente. En este caso “estimación” no quiere decir tasación, sino juicio de carácter sintético, no analítico, de las distintas circunstancias, no directo, sino indirecto y presuntivo”*.²³

El procedimiento de liquidación sobre base estimada o base estimativa

Cuando se carece de la totalidad de los elementos para poder determinar una base cierta o una base presunta, la autoridad tributaria a través de los medios necesarios para poder comprobar que se han generado hechos imputables a algún sujeto pasivo que se haya colocado en el presupuesto jurídico generador de la obligación tributaria sustantiva estará facultada para determinar en forma líquida el monto de la misma.

²³ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 734.

A través de las estimaciones necesarias y utilizando para ello los medios permitidos por la ley para poder establecer una base estimada o estimativa tomará en consideración los actos realizados por el sujeto pasivo, atendiendo a su magnitud económica.

La determinación de este tipo toma en consideración los hechos que puedan comprobarse a través de la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, los documentos que obren en su poder y cualquier medio de investigación económica que nos lleve a determinar la dimensión económica del hecho generado.

La determinación sobre base estimada o estimativa exige que se cumpla, tomando en consideración la realidad económica del sujeto pasivo y el impacto de sus operaciones realizadas, para que se logre determinar con exactitud y no se incurra en abusos.

Hay ocasiones en que la autoridad se ve en la necesidad de realizar una determinación estimativa cuando el sujeto pasivo no ha declarado o al hacerlo no cuenta con los elementos que respalden con certeza la declaración presentada, por lo que en lo único que pueda basarse sea en apreciaciones estimativas.

En la doctrina encontramos que muchos autores al referirse sobre los procedimientos de liquidación consideran que aparte de la base cierta y la base presunta también existe la base estimada o estimativa, la cual tiene características semejantes a la base presunta.

Lo cierto es que cuando se habla de base presunta se dice que se realizará en base a estimaciones, por lo que se toman los mismos criterios para las dos.

En realidad en la práctica no hay diferencia entre base presunta y base estimada o estimativa, ya que dentro del Código sólo se encuentra la base cierta y la presunta.

2.4. El crédito fiscal

La palabra "crédito" (del latín *creditum* y *credere*) se refiere al derecho que tiene un sujeto a recibir de otro alguna cosa que en la mayoría de los casos consiste en dinero. Por otra parte "fiscal" (del latín *fiscalis*) indica lo relativo al fisco, (entendido éste como la autoridad).

Por lo que unidas las dos palabras anteriores "crédito fiscal" significa las prestaciones económicas que tiene derecho a percibir el Estado.

De acuerdo con Antonio Jiménez González el vocablo crédito fiscal es susceptible en materia tributaria de al menos dos acepciones. *"En primer caso significará el derecho de crédito de que es titular el sujeto activo de la obligación tributaria y en una segunda acepción significará la misma obligación tributaria pero convertida en cantidad líquida como consecuencia de la liquidación".*²⁴

Cuando una obligación surge a la vida jurídica y se cuantifica, ya sea por el sujeto activo, por el pasivo o ambos, se crea un crédito fiscal, el cual deberá ser enterado a la autoridad tributaria respectiva, ya que la relación tributaria jurídicamente consiste en una relación de contenido económico, la única forma de satisfacerla es entregando al sujeto activo la suma debida.

Para ello se necesita realizar una serie de operaciones tendientes a cuantificar el monto del adeudo a cargo del sujeto pasivo, dichos actos son conocidos como la liquidación, la cual cuando es realizada por la autoridad fiscal hace que surja el crédito fiscal al convertir en líquida dicha obligación.

²⁴ Jiménez González, Antonio, *"Lecciones de Derecho Tributario"*, ob. cit. (cita 19), pág. 223.

Para Sánchez Piña el crédito fiscal *“es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.”*²⁵

Nuestro CFF en su artículo 4º señala que:

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

Se observa que el actual código no define propiamente lo que es el crédito fiscal, por lo que se cree que era más atinado el párrafo 3º del artículo 17 del CFF de 1967, el cual establecía que:

“ El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida”...

De lo anterior podemos considerar que el origen del crédito fiscal será una obligación que se haya determinado en forma líquida, y corresponderá al sujeto activo exigir su cobro.

2.4.1. El Crédito Fiscal como acto administrativo

La naturaleza del crédito fiscal por responder a las necesidades de carácter público que el Estado tiene frente a un interés particular dota al crédito fiscal el carácter de un acto administrativo. Por lo que se dice que dicho acto podrá ser ejecutoriado sin violar la procedencia y legalidad.

²⁵ Sánchez Piña, José de Jesús, *“Nociones de Derecho Fiscal”*, 5ª ed., aum. y actualizada, Pac, México, 1991, pág. 44.

Cuando se ejerce la facultad económico-activa, a través del procedimiento Administrativo de Ejecución para ejecutar un acto administrativo, consistente en la resolución que determina un crédito fiscal, gracias a su naturaleza jurídica se establece que dicho acto es válido ya que cumple con todos los requisitos legales, además de que se le considera eficaz en el momento que es notificado al deudor.

Y en el caso de su no observancia, la autoridad podrá ejecutarlo haciendo efectiva la ejecutoriedad del acto.

Para entender el acto administrativo tomamos la opinión de Manuel María Díez, citado por Luis Humberto Delgadillo como *"la declaración unilateral y concreta del órgano ejecutivo que produce efectos jurídicos directos e inmediatos"*.²⁶

Y la definición de Acosta Romero quien define al acto como *"la manifestación unilateral y externa de la voluntad que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública"*.²⁷

El acto administrativo es pues una declaración unilateral por parte de la autoridad competente que tiene como finalidad producir efectos jurídicos concretos e individualizados.

Consiste en una declaración por parte de la autoridad, ya que comunica derechos y obligaciones a favor y a cargo de un sujeto, puede consistir en un acto de voluntad cuando la decisión va dirigida a un fin, de conocimiento; cuando da a conocer un hecho de relevancia jurídica o actos de opinión cuando valora una situación o un hecho.

Siempre será una declaración unilateral, porque para su creación sólo interviene la autoridad competente que emite el acto, sin requerir el acuerdo del sujeto pasivo, basta la voluntad legal para integrar el acto.

²⁶ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, *"Derecho Administrativo I"*, 2ª ed. Limusa, México, 2002, pág. 222.

²⁷ *Ibidem*.

En materia del crédito fiscal existe el principio “*solve et repete*”, el cual consiste en que para que se de la suspensión del acto administrativo que establezca un crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo, primero se debe garantizar y luego impugnar, es decir que para suspender el acto de ejecución es necesario primero garantizar el crédito fiscal, lo anterior debido a que el crédito fiscal por ser un crédito a favor del Estado, debe de garantizarse su cumplimiento.

2.4.2. Privilegios del Crédito Fiscal

El interés tutelado por el derecho fiscal siempre ha sido asegurar la recaudación de los recursos económicos a favor del Estado para la consecución de sus fines, por lo cual se pretende que la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo siempre se cumpla y para ello concretamente se han establecido algunos privilegios a favor del crédito fiscal.

El crédito fiscal es un crédito privilegiado debido a su importancia para asegurar la recaudación de los impuestos, por lo que el Estado ha establecido algunas garantías para asegurar su cumplimiento.

Al decir que el crédito fiscal es privilegiado nos referimos a que si el sujeto pasivo no paga espontáneamente la autoridad al requerir el pago tendrá preferencia sobre otros acreedores.

De acuerdo con el tratadista Martínez López, citado por Gregorio Sánchez León, “*el Fisco tiene la Facultad de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público, pues tienen por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. De allí que tanto la Teoría del Derecho como la Legislación le reconozcan privilegios para poder desarrollar su actividad con la rapidez necesaria*”.²⁸

²⁸ Sánchez, León Gregorio, “Derecho Fiscal Mexicano”, 8ª ed. Cárdenas, México, 1991, pág. 98.

A fin de que la obligación tributaria no se cumpla ya sea por insolvencia del deudor, falta de voluntad o cualquier otra razón se han instituido los siguientes privilegios:

El privilegio de ejecutoriedad; a través del cuál el Fisco lleva a cabo sus determinaciones de manera inmediata, es decir que las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos a favor del Estado, sin que el sujeto activo pueda alegar que se le ha violado su Garantía de Audiencia, establecida en el artículo 14 Constitucional, la cual señala que *“nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra”*.

La ejecución inmediata de las resoluciones no significa una gestión de cobro sino que implica la obligación del deudor de poder garantizar el importe del crédito.

Dentro de este privilegio encontramos a la facultad económico-coactiva, a través de la cual se van a adjudicar los bienes del deudor a favor del Estado con el fin de pagar créditos fiscales provenientes de impuestos o multas, encontrando su base constitucional en el artículo 22 Constitucional.

Dentro de la Facultad económico-activa la autoridad tiene la facultad de secuestrar bienes del deudor para garantizar el interés fiscal consistente en el crédito principal y los accesorios.

Privilegio de presunción de Legalidad de los actos y resoluciones del Fisco.

Todos los actos y resoluciones de la autoridad fiscal se presumen válidos en tanto el sujeto pasivo no demuestre su ilegalidad. El fundamento jurídico de éste privilegio lo encontramos en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que señala:

“Los actos y resoluciones del Fisco se presumirán legales”.

En materia fiscal la autoridad fiscal al ser un órgano público busca el cumplimiento de la ley por lo que siempre dicta sus resoluciones fundadas en datos exactos, además que debe acatar el principio de Legalidad contenido en el artículo 16 Constitucional, por el cual se ve obligado a motivar y fundamentar en derecho todos sus actos y resoluciones.

Privilegio de Derecho de Retención

Este privilegio consiste en un medio de protección del derecho del acreedor.

Planiol señala *“Hay casos en que un acreedor, que detenta una cosa perteneciente a su deudor, puede rehusar restituirla en tanto que no está pagada, en el concepto de que esta cosa no le haya sido dada en garantía: se dice entonces que el acreedor tiene el derecho de retención”*.²⁹

En Materia fiscal la retención se aplica cuando el Estado para poder obtener el pago del crédito fiscal omitido por medio de la Facultad económico-activa retiene las cosas gravadas o establece sanciones.

En materia tributaria la retención más que una garantía es una forma de facilitar la administración hacendaria, tal es el caso en que la ley señala la obligación de retener el impuesto a cargo de ciertos sujetos y enterarlo posteriormente al fisco, con lo cual se pretende asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, tal es el caso de los sujetos pasivos responsables solidarios, los cuales tienen la obligación de cumplir.

En la responsabilidad solidaria se tutela y refuerza la posición de la autoridad, al atribuirle el carácter de deudor a otros sujetos distintos del deudor principal, a través de ésta figura se pretende asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

²⁹ Sánchez León, Gregorio, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, ob. cit. (cita 28), pág. 98.

Derecho de Prelación del acreedor fiscal

El acreedor del derecho de crédito fiscal se coloca en una situación privilegiada en relación a los demás sujetos acreedores, con lo cual se asegura el cumplimiento de la obligación tributaria.

Tal es el caso del artículo 149 que nos refiere:

“A) Para regular las preferencias respecto a los acreedores particulares:

I. El Fisco tiene preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda e hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnización a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Lo anterior siempre y cuando exista registro anterior a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se encuentren debidamente inscritas en el Registro Público que corresponda, y en el caso de los alimentos deberá presentarse la demanda antes de que se hubiera notificado el adeudo del crédito fiscal.

Otro privilegio consiste en que por ningún caso el Fisco entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, de suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del caso deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que en su caso hagan exigibles los créditos fiscales a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Es una gran ventaja que el fisco no tenga que acudir a los órganos jurisdiccionales.

Privilegio de Preferencia en el pago de créditos ante los fiscos locales

El Código Fiscal de la Federación señala dos casos en los que existe controversia sobre la preferencia de los créditos, entre el fisco federal y las entidades federativas.

En el artículo 147 del CFF se señala que para regular las preferencias con los fiscos locales cuando surjan controversias para recibir el pago de los créditos fiscales los competentes para resolver son los tribunales judiciales federales, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

- I. *La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos;*
- II. *En los demás casos, la preferencia corresponde al fisco que tenga el carácter de primer embargante.*

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 141 señala las formas de garantizar el interés fiscal, siendo estas las siguientes.

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...

El depósito en dinero es una garantía real, que debe aceptarse para cubrir el importe del crédito principal y de sus accesorios.

II. Prenda o hipoteca,

La prenda es una garantía real sobre bienes muebles, y se constituye por el 75% del valor del bien, siempre que este libre de gravámenes hasta por ese porcentaje y podrá autorizarse a instituciones y a corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes.

La Hipoteca es otra garantía real, que recae sobre bienes inmuebles y debe ser por el 75% del valor del avalúo o catastral, acompañando a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca ningún gravamen.

Para el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, conteniendo los datos del crédito fiscal.

III. Fianza autorizada por institución autorizada

La Fianza en materia fiscal es admisible para asegurar los intereses del erario, debe ser otorgada por compañía autorizada y no gozará de los beneficios de orden y excusión.

La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente los créditos fiscales.

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 además de comprender las contribuciones actualizadas, los accesorios causados así como los que se causen en los doce meses siguientes a su ofrecimiento. Al terminar este periodo si no se ha cubierto el crédito se deberá actualizar su importe cada año.

La SHCP vigilará que la garantía sea suficiente tanto en el momento de su otorgamiento como en la posteridad, en caso contrario exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

En ningún caso se puede dispensar el otorgamiento de las garantías. Las garantías deben constituirse dentro de los treinta días siguientes a la notificación de la resolución que exija garantizar el interés fiscal.

Si el contribuyente omitiera el pago de sus obligaciones, transcurrido el tiempo fijado en la ley, entonces dicho crédito se volvería exigible y la autoridad tendría la obligación de exigir el pago.

En materia tributaria encontramos diverso supuestos respecto al plazo para el pago dependiendo de la obligación que se trate, por ello es indispensable adentrarnos en lo que se marca para cada supuesto.

2.4.3. Época de pago del crédito fiscal

Para conocer el plazo para el pago de las obligaciones debemos atender específicamente lo que nos señala la ley respectiva del impuesto a pagar, ya que debido a la generalidad de impuestos no es posible que todos coincidan en la fecha de pago, sino que la temporalidad para realizarlo variará según sea el caso.

Es importante que una vez fijado el monto de un crédito fiscal conozcamos el plazo que se tiene para cumplir con el pago de manera puntual, y para ello debemos recurrir en primera instancia a lo señalado en la ley tributaria del impuesto a pagar.

En caso que la ley correspondiente no especifique el plazo, se deberá atender lo señalado en las fracciones I y II del artículo 6 del CFF, las cuales establecen que:

1.-"Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la 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 no cumplirse con la obligación de pagar dentro del plazo fijado por la ley, el crédito fiscal se vuelve exigible y la autoridad a través del procedimiento administrativo de ejecución procederá a cobrarlo.

2.4.4. Exigibilidad del crédito fiscal

Una obligación se vuelve exigible una vez que ha sido determinada y el obligado deja pasar el plazo establecido por la ley sin que pague el monto correspondiente.

También en el caso de que exista un acto administrativo que le haya determinado un crédito fiscal al sujeto pasivo, el cual no esté dispuesto a pagar y hace valer sus medios de defensa, en los que finalmente exista sentencia firme que confirme el crédito fiscal.

En la exigibilidad el fisco tiene la facultad de poder obligar al sujeto pasivo a pagar el monto adeudado, haciendo uso de su facultad económica-coactiva, ya que en virtud de la naturaleza jurídica del crédito fiscal, éste por ser de interés público no puede dejar de percibirse.

A través de ésta facultad la autoridad priva de sus bienes a los contribuyentes, sin juicio seguido ante tribunales, lo cual aunque parecer ser anticonstitucional, no lo es, ya que su existencia se justifica debido a la naturaleza del crédito fiscal que es de carácter público.

El Maestro Díez, Manuel Maria, citado por Luis Humberto Delgadillo, señala que:

“Si partimos del hecho de que a través de éste procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de ésta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la Ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular debe producir sus efectos, que en este caso es que el Fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo...”³⁰

El no pagar oportunamente un crédito hace que éste por ser exigible genere graves consecuencias para el contribuyente omiso, ya que la autoridad tributaria tiene el deber de cobrar lo adeudado, y también imponer los recargos y las multas correspondientes, así como hacer efectivos los gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheque no cubierto cuando fuere procedente.

Se cobran recargos principalmente porque se piensa que un contribuyente al no pagar en tiempo debe indemnizar al fisco por haber incurrido en mora, por lo que se calcularán los recargos desde el día en que debió pagar hasta el día en que pague lo omitido.

La autoridad también deberá imponer la multa a que se ha hecho acreedor el sujeto pasivo, sancionándolo pecuniariamente por no haber cumplido con las disposiciones tributarias legales.

Otra consecuencia de no pagar oportunamente es que la autoridad tributaria está facultada para iniciar en contra del sujeto pasivo el procedimiento administrativo de ejecución, el cual consiste en hacer efectivo el pago de las obligaciones omitidas, así como de los accesorios que tuvieren lugar.

³⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, ob. cit. (cita 12), pág. 162.

Tal y como se señala en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

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

Dicho procedimiento se realiza forzosamente mediante el embargo y remate de los bienes del deudor, suficientes para cubrir lo adeudado, este procedimiento se realiza aun en contra de la voluntad del deudor.

La razón principal de la existencia de los gastos de ejecución es que si el obligado cumpliera oportunamente con sus obligaciones la autoridad tributaria no se vería en la necesidad de llevar acabo el procedimiento administrativo de ejecución y no erogaría ningún gasto para poder cobrar el tributo.

Pero cuando un contribuyente incumplido no paga en tiempo, el fisco tiene que realizar una serie de actos tendientes a la obtención del monto de las obligaciones omitidas, que por principio no tendría porqué realizar, lo que le ocasiona erogar dinero que necesariamente tendrá que cobrárselo al sujeto pasivo.

El tiempo con que cuenta la autoridad tributaria para hacer efectivo un crédito tiene un límite, el cual surge para darle seguridad jurídica al deudor, y es de cinco años contados a partir de que el crédito es exigible, tal y como se establece en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Transcurridos los cinco años se extingue el crédito fiscal y las facultades de ejecución, así como la obligación, gracias a la figura jurídica de la prescripción.*

* infra cap. III

CAPÍTULO III

Modos de extinción de la obligación tributaria

Para que el sujeto pasivo que ha generado el nacimiento de una obligación tributaria finalice el acto que empezó cuando concretizó el supuesto jurídico establecido en la ley, cuenta con distintos medios a través de los cuales puede dar fin a la obligación tributaria.

La obligación tributaria al nacer a la vida jurídica trae para el obligado consecuencias que debe cumplir para no incurrir en omisiones de la ley, así como se nace, y se determina una obligación, generándose un crédito fiscal, el cual deberá ser cubierto dentro del plazo que fija la ley, dicha obligación debe extinguirse.

Y para ello en materia tributaria se han establecido diversas formas o procedimientos, a través de los cuales se extinguen las obligaciones que están a cargo del sujeto obligado.

Por la importancia que tienen las obligaciones sustantivas -de dar-, su cumplimiento es indispensable, por lo que es conveniente que un obligado pueda extinguir las obligaciones de las que es sujeto.

En materia fiscal se consideran como modos de extinción de la obligación tributaria el pago, la compensación, la condonación y la prescripción.

Como podremos ver, el pago es el modo más usado para dar fin a una obligación tributaria, ya que cuenta con distintas modalidades a través de las cuales se puede realizar.

Las otras figuras jurídicas también traen beneficios para el obligado al utilizarlas como modo de extinguir las obligaciones, por lo que resulta importante conocer las características de cada una de estas formas de extinción.

3.1. El Pago

Muchos autores consideran que el pago es la forma idónea para extinguir una obligación tributaria, ya que satisface lo que el sujeto activo exige del pasivo; el cumplimiento de la obligación tributaria.

Para Giuliani Fonrouge citado por De la Garza, el pago *“constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades”*.³¹

De acuerdo al maestro Rafael De Pina Vara el pago es el *“cumplimiento normal de una obligación civil. Entrega por el deudor al acreedor de la cantidad de dinero que le debe”*.³²

En nuestra legislación encontramos diversas clases de pago, tales como el pago liso y llano de lo debido, el pago de lo indebido, el pago bajo protesta, el pago extemporáneo, el pago de anticipos, el pago definitivo, los que serán expuestos a continuación.

Y por supuesto el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades, el cual debido a que es objeto de estudio del presente trabajo, será tratado en el capítulo IV.

Aunque todos son considerados como forma de pago algunos no extinguen la obligación de inmediato, sino que se deben cumplir ciertos requisitos para que finalmente se extinga la obligación.

³¹ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 584.

³² De Pina Vara, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, 33ª ed. Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 394.

La naturaleza jurídica del pago se puede considerar como un acto jurídico unilateral, debido a que las obligaciones tributarias por ser *ex lege*, y debido a que son de interés público no podrían ser de carácter contractual, ya que aquí la voluntad de las partes es irrelevante.

Para De la Garza el *“objeto del 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”*.³³

De lo anterior podemos deducir que el objeto del pago consistirá siempre en la realización de la prestación prevista en la obligación tributaria, es decir que tratándose de una obligación sustantiva el objeto de pago será la entrega de la suma debida y en las obligaciones formales será el cumplimiento de la conducta exigida en la ley, ya sea un hacer, no hacer o tolerar.

Podemos señalar que para que el pago se cumpla adecuadamente se deben observar los siguientes requisitos:

El lugar de pago. Los pagos deberán hacerse en la oficina recaudadora señalada por la ley, y para que los contribuyentes puedan cumplir con el pago en tiempo la ley ha autorizado a las oficinas bancarias para que reciban el pago de las contribuciones.

Otros lugares de pago pueden ser las oficinas postales, vía piezas certificadas cuando lo autorice la SHCP, tal y como se dispone en el artículo 31 del CFF.

También se pueden realizar los pagos en las aduanas, ya que ahí es donde llega toda la mercancía sujeta a gravamen.

³³ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 588.

El tiempo de pago. Se considera como el plazo con que cuenta el sujeto obligado para cumplir en tiempo su obligación, el cual debe señalarse en la ley respectiva del impuesto a pagar o en su defecto en el CFF.

Los sujetos del pago. En la obligación tributaria podemos encontrar que el sujeto pasivo principal, es quien por causar el impuesto, deberá dar cumplimiento a la obligación.

Una clasificación de sujetos que pueden hacer el pago es la siguiente:

El sujeto que realiza el pago por ser el deudor principal, ya que generó un crédito fiscal y la ley le impone tal obligación.

Sujeto pasivo por solidaridad sustantiva, es quien debe efectuar el pago cuando por lo que se señale en la ley sea obligado indirecto, tal es el caso de los retenedores, liquidadores o síndicos, entre otros.

3.1.1. Concepto de pago

Jurídicamente y de acuerdo a lo que señala el artículo 2062 del CCF se ha considerado que el *“pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o la cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”*.

El maestro Gutiérrez y González considera como sinónimos las palabras pago o cumplimiento, ya que si bien jurídicamente pago es la entrega de una suma de dinero, esto tratándose de las obligaciones sustantivas que se traducen en un dar, también lo es que al cumplir con lo que se señale en una obligación formal, ya sea de hacer no hacer o tolerar se está cumpliendo la obligación.

Para Arrijoa Vizcaíno *“pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir”*.³⁴

Según este autor la palabra pago tiene dos acepciones: una jurídica y otra económica, puesto que en materia tributaria al pagarse un impuesto enterando el importe de un crédito al fisco se está cumpliendo desde el punto de vista económico, pero también al dar cumplimiento a lo que se señale en las obligaciones formales se considera que de acuerdo a lo estrictamente jurídico se está pagando la obligación, por lo que se da fin a la misma.

Lo cierto es que en materia fiscal por la importancia de las obligaciones sustantivas que se traducen en un dar, éstas resultan de gran relevancia, por lo que muchos otros autores consideran al pago sólo como la entrega de la cosa o la cantidad debida.

Aunque no debe perderse de vista que el cumplimiento de las obligaciones formales -de hacer, no hacer y tolerar- también es de gran importancia, puesto que a través de éstas el fisco puede tener mayor control sobre los contribuyentes.

De acuerdo con lo anterior, podemos concluir que para que una obligación sea exigible debe estar determinada para poder proceder al pago y dar cumplimiento a lo establecido en la norma, extinguiendo así tal obligación.

La obligación tributaria al tener un contenido patrimonial se extinguirá siempre cuando se entregue la suma debida, por eso el pago siempre deberá reunir las siguientes condiciones:

³⁴ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *“Derecho Fiscal”*, ob. cit. (cita 9), pág. 538.

- 1.-Identidad. La cual consiste en pagar exactamente la prestación que se debe y no otra;
- 2.- Integridad. Para que se considere extinguida la deuda será hasta el momento en que se entregue la totalidad de la deuda;
- 3.- Indivisibilidad. Por principio se establece que el pago debe realizarse en una sola exhibición, pero hay ocasiones que la ley faculta al deudor para realizar el pago en varias parcialidades, tal es el caso que se establece en la fracción I del artículo 39 del CFF, el cual señala que *“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: Condonar, o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazos, diferido o en parcialidades...”*.

3.1.2. Los tipos de pago

Como señalamos anteriormente el sujeto pasivo puede dar cumplimiento a sus obligaciones, a través de los distintos tipos de pagos que han sido aceptados por la legislación tributaria, siendo estos los siguientes:

De acuerdo con Antonio Jiménez el pago liso y llano de lo debido, *“implica un total y absoluto cumplimiento de parte del deudor, lo que engendra en primer lugar la extinción de la obligación, y en segundo termino denota un reconocimiento por parte del sujeto deudor en relación a la existencia de la obligación”*.³⁵

En esta forma de pago el contribuyente paga oportunamente por estar de acuerdo con el crédito fiscal. Muchos autores consideran que es la forma idónea de extinguir una obligación tributaria.

El pago de lo indebido. Se le considera como *“la realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir, y que da lugar al derecho de repetición”*.³⁶

³⁵ Jiménez Gonzalez, Antonio, *“Lecciones de Derecho Tributario”*, ob. cit. (cita 19), pág. 228.

³⁶De Pina Vara, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, ob. cit. (cita 32), pág. 394.

En este caso el obligado entera una cantidad mayor a la que se debía o realiza el pago de una cantidad que legalmente no se adeuda, en los dos casos existe un pago de lo indebido, pero afortunadamente se cuenta con un medio a través del cual la autoridad puede hacer la devolución del pago.

La devolución puede ser total o parcial según las cantidades que en realidad se debían pagar, en este supuesto surge una obligación a cargo del fisco, quien será el deudor y el contribuyente será el acreedor.

Además de la devolución de las cantidades enteradas indebidamente procede el reembolso de recargos y actualización a favor de quien realizó el pago de lo indebido.

Muchos autores señalan que este tipo de pago no puede considerarse como una forma de extinguir obligaciones puesto que dicen que por haberse cubierto créditos en cantidades mayores a lo que se debía o que en realidad no se adeudaban, no hay una existencia cierta de obligaciones, por lo que es imposible que se dé su extinción.

Sin embargo, no podemos dejar de considerar que si bien no se extinguen de forma inmediata las obligaciones, sí se llegarán a extinguir de forma mediata aquellas cantidades respecto de las cuales si fuera procedente el importe a pagar.

El artículo 22 del CFF regula la figura jurídica de la devolución del pago de lo indebido, la cual procede cuando un obligado pague más de lo que adeude o lo que no deba, la cual procederá de oficio o a petición de parte.

Si el pago de lo indebido se efectúa en cumplimiento de un acto de autoridad, la devolución será procedente cuando el acto quede insubsistente, es decir en el supuesto que se combata un crédito fiscal y se obtenga sentencia favorable.

El obligado solicitará a la autoridad las devoluciones de las cantidades que procedan actualizada de acuerdo al INPC, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido hasta aquel en que se devuelva lo correspondiente al contribuyente.

El pago bajo protesta. En el Código Fiscal de la Federación de 1967 se establecía como una modalidad, a través de la cual *“una persona sintiéndose inconforme con la existencia de un crédito fiscal que la autoridad le imputaba, decidía hacer uso de los medios de impugnación en contra de aquella resolución determinante de crédito, sin embargo, con el objeto de evitar que se generasen en su contra las desagradables consecuencias derivadas del no pago, optaba por efectuar esta modalidad de pago, con la cual extinguía la obligación, pero a la vez dejaba constancia de su inconformidad”*.³⁷

Este tipo de pago ocurre porque el obligado paga un crédito fiscal, con el cual no está de acuerdo, por lo que realiza el pago bajo protesta, debido a que tiene la intención de interponer los medios legales correspondientes a fin de combatir el crédito.

En el CFF de 1967, el artículo 25 regulaba el pago bajo protesta en el cual se suponía que si un obligado realizaba el pago bajo protesta se extinguía el crédito fiscal, aunque ello no implicaba que se estuviera de acuerdo con el crédito.

El CFF de 1983 no regula esta figura puesto que basta con que se interpongan los medios de defensa en tiempo para demostrar la inconformidad sobre el crédito.

En este caso también se supone que no se extingue directamente el impuesto, puesto que al pagar bajo protesta sólo se realiza con el fin de impedir que corran los recargos que se pudieran generar por falta de pago si se interpone un recurso o juicio sin garantizar el crédito.

³⁷ Jiménez González, Antonio, *“Lecciones de Derecho Tributario”*, ob. cit. (19), pág. 228.

La conveniencia de pagar bajo protesta es que si el obligado interpuso oportunamente un medio de defensa y obtiene sentencia firme en sentido favorable, podrá hacer uso de su derecho de devolución del pago de lo indebido tal y como se indica en artículo 22 del CFF.

Por su parte el fisco devolverá las cantidades cubiertas indebidamente, así como también los recargos correspondientes.

En el caso de que no fuera favorable la sentencia para el obligado, éste no tendrá que pagar recargos. Dándose hasta entonces la extinción del crédito fiscal.

El pago en garantía. Se da porque un contribuyente pretende asegurar el cumplimiento de una obligación tributaria, en el caso de que en un futuro concreto el supuesto previsto en la ley.

Es decir se realiza el pago sin que previamente exista la obligación fiscal a su cargo, pero se prevé que se llegue a producir tal obligación.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en la Ley Aduanera, la cual exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se causaran en caso de no regresar al extranjero las importaciones que con carácter de importación temporal no causan impuestos al ser introducidas al país, pero que en el caso de que llegaran a ser importaciones definitivas sí se causan impuestos.

Muchos autores suponen que si bien todavía no existe una obligación y por lo tanto no hay un crédito fiscal que cubrir, no se puede hablar de un pago en garantía, sino que se trata de un depósito en garantía.

Pago provisional. Tiene lugar cuando un obligado debe presentar una autodeterminación, la cual estará sujeta a verificación por parte del fisco.

Es un pago que se hace a cuenta del monto total de un impuesto causado durante todo un ejercicio fiscal.

Es decir que el obligado debe efectuar enteros, ya sean mensuales o trimestrales según el caso en concreto y al final del ejercicio cuando tenga que presentar su declaración anual, como ya conoce con exactitud el monto del impuesto causado, podrá restar las cantidades anteriormente cubiertas, pagando únicamente lo que le reste, o en todo caso si resulta que tiene un saldo a favor podrá pedir su devolución o compensación.

Este tipo de pago se encuentra regulado en los artículos 12, 86 y 92 de la LISR.

El pago definitivo. Deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco.

El contribuyente presenta su declaración definitiva pagando la cantidad correspondiente del impuesto causado.

Por principio tal pago es aceptado por el fisco como correcto, con la salvedad de que si al hacer uso de sus facultades de comprobación descubriera que el pago no fue exacto, la autoridad al hacer una determinación de oficio podrá exigirle al contribuyente que cumpla con el pago adecuado.

Este tipo de pago lo encontramos en la LIVA.

El pago de anticipos. Se entera a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco en el momento de percibirse un ingreso gravado.

Este tipo de pago a diferencia del pago provisional, se realiza con la certeza de que cada anticipo que se paga es a cuenta de un total que ya se conoce.

Cuando un obligado percibe ingresos fijos, por tal motivo ya sabe con exactitud cuanto le corresponde al fisco al final del ejercicio fiscal, por lo que cada vez que perciba su ingreso, deberá enterar un anticipo a cuenta del total que al final del ejercicio se debe pagar. Este tipo de pago se regula en el artículo 80 de la LISR.

El pago extemporáneo. Este tipo de pago se da cuando un contribuyente realiza el entero de sus obligaciones fuera del plazo que fija la ley, y puede ser espontáneo o a requerimiento.

Cuando el obligado realiza el pago voluntariamente se dice que el pago es espontáneo, y en este caso no procede multa por incumplimiento de la ley, pero sí deberá cubrir los recargos generados, lo anterior de acuerdo a lo señalado en el artículo 73 del CFF.

El pago extemporáneo a requerimiento se da cuando la autoridad descubre la omisión del pago y exige el cobro; en este caso si se impondrá multa además de los recargos.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o por mora.

La prórroga en el plazo se presenta cuando la autoridad concede la autorización para que se realice el pago fuera del tiempo fijado en la ley.

Y existe la mora en el pago cuando el obligado indebidamente deja de pagar el importe del crédito fiscal dentro del tiempo legalmente señalado.

3.1.3. Formas de pago

El entero de los impuestos así como de los accesorios debe pagarse en moneda nacional tal y como se señala en el artículo 20 del CFF, y para el caso en que se tengan que pagar en el extranjero se harán con la moneda del país de que se trate.

Las formas de pago que se admiten en el Derecho Fiscal son: en efectivo, con cheques certificados o de caja, con giros postales, telegráficos o bancarios y mediante transferencias de fondos reguladas por el Banco de México.

El pago de impuestos en especie sólo es permitido a las radiodifusoras, las cuales paga con tiempo aire, y en ocasiones a los artistas plásticos se les permite que paguen con alguna obra, así como también el impuesto a la producción de oro se cubre en especie.

Para el caso en que se pretenda cubrir un impuesto con cheque que se haya presentado en tiempo pero no se hubiera podido cobrar, la autoridad procederá al cobro del importe del cheque, además de un 20% por concepto de indemnización.

Al efectuarse un pago el importe percibido se aplicará a las obligaciones más antiguas cuando se trate de la misma contribución y antes de enterarse el crédito principal se deben cubrir primero los accesorios.

Debiéndose seguir el siguiente orden: los gastos de ejecución, los recargos, las multas y las indemnizaciones por devolución de cheques sin fondos.

Cuando un contribuyente hubiera interpuesto algún medio de defensa impugnando los accesorios el orden antes mencionado no será el mismo, ya que se exceptúa el concepto impugnado.

La razón de que se paguen primero los accesorios, es que éstos se generan por la existencia de la obligación principal, y si ésta se cubriera primero ya no se seguirían generando los recargos, por lo que extinguida la obligación, la autoridad ya no puede cobrar más recargos.

3.1.4. Efectos del pago

Una vez realizado el pago, el contribuyente puede comprobar que ha cumplido adecuadamente con su entero a través de los recibos oficiales, que debió haber obtenido en el momento de realizarse el pago.

En el penúltimo párrafo del artículo 6º del CFF se dice que es obligación del contribuyente exigir el recibo oficial, o en caso de presentar su declaración en instituciones bancarias, debe ver que se le ponga el sello y registro de la máquina registradora.

En materia fiscal el recibo de pago es de gran importancia para el contribuyente que ha realizado el pago de sus contribuciones, ya que mediante él puede demostrar que se ha extinguido la obligación a su cargo, y oponerse a que se le vaya a intentar cobrar otra vez la misma contribución.

También las autoridades fiscales, mediante el recibo de pago, pueden comprobar que se ha cubierto la obligación, y por lo tanto presumir que se extinguió la contribución.

El efecto del pago es liberar al deudor de su obligación, ya que como vimos en un principio, el pago es el cumplimiento de la obligación y al realizarlo ya no existe nada que ate al deudor, es decir la obligación se extingue.

Es necesario que el contribuyente haya realizado el pago lisa y llanamente para que se le libere totalmente del pago y sus obligaciones se entiendan extinguidas.

3.2. La Compensación

Otro modo de dar fin a una obligación tributaria es a través de la compensación, la cual es una figura jurídica que tiene su origen en el Derecho Civil, y que el Derecho Tributario la regula en el artículo 23 del CFF, ya que con sus características particulares permite a los contribuyentes que así lo deseen, hacer uso de ella y extinguir sus obligaciones.

3.2.1. Concepto de compensación

Sánchez Piña ha definido a la compensación como *“El modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de otra”*.³⁸

Para el maestro Delgadillo es *“un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior”*.³⁹

De acuerdo al maestro Rafael de Pina, define a la Compensación como el *“modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentre comprendido en el de la otra”*.⁴⁰

De los anteriores conceptos se desprenden dos elementos importantes para que se dé la compensación: los sujetos que son por una parte el fisco y por la otra el contribuyente, los cuales deben reunir la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, y dos obligaciones que deban cubrirse hasta el monto de la inferior.

³⁸ Sánchez Piña, *“Nociones de Derecho Fiscal”*, ob. cit. (cita 25), pág. 50.

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario Sustantivo”*, ob. cit. (cita 12), pág. 129.

⁴⁰ De Pina Vara, Rafael, *“Diccionario de Derecho”*, ob. cit. (cita 32), pág. 172.

Por lo tanto, debe decirse que la compensación es la figura jurídica a través de la cual los sujetos de la obligación tributaria extinguen sus obligaciones, cubriendo el importe de las deudas hasta el monto inferior.

Es muy común que cuando un contribuyente haya pagado cantidades al fisco indebidamente, éste se vuelva su deudor por concepto de dichas cantidades, pero a su vez si el obligado debe alguna contribución, también es deudor del fisco, por lo que se dice que son deudores y acreedores recíprocos.

En este caso, el contribuyente puede optar por realizar la compensación de las cantidades debidas, y para el caso de que el importe no sea el mismo, se cubrirá la deuda hasta el monto inferior del importe de los créditos.

3.2.2. Los sujetos de la compensación

En cuanto a los sujetos que pueden llevar a cabo la compensación de los créditos fiscales, el CFF nos señala que pueden ser los siguientes:

Los sujetos de Derecho Público para el caso de la compensación entre la Federación, las entidades federativas, los municipios y los organismos autónomos fiscales, lo anterior encuentra su base jurídica en el artículo 24 del CFF.

El sujeto pasivo y el sujeto activo cuando el contribuyente le adeuda un crédito fiscal a la autoridad, y a la vez tenga un crédito a su favor en el caso de un pago de lo indebido.

3.2.3. Procedimiento

Los obligados a pagar mediante declaración pueden solicitar la compensación de las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución.

La compensación procede tanto para la obligación principal como para los accesorios, que deben estar determinados y ser exigibles, es decir que no estén sujetos a controversia.

La compensación hecha por el contribuyente procede cuando un sujeto pasivo tenga a su cargo una obligación que cubrir y a la vez exista un crédito fiscal a su favor.

Las cantidades para compensar deben provenir de una misma contribución, salvo que exista autorización expresa por parte de la autoridad fiscal.

En el caso de que las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no deriven de una misma contribución por la cual estén obligados a efectuar el pago, podrán realizar la compensación siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos por la SHCP.

En el caso de los contribuyentes que tienen la obligación de determinar sus estados financieros podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior.

En el caso de que ya se hubiera efectuado la compensación y existiera saldo a favor del contribuyente, este lo podrá utilizar para compensar posteriores adeudos o podrá ejercer acción para el resto de la deuda.

Para que proceda la compensación es necesario que no se haya solicitado previamente la devolución del pago de lo indebido o haya prescrito la obligación de devolverlo.

La autoridad puede de oficio compensar las cantidades a cargo de los contribuyentes cuando provengan de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa contra las cantidades que el fisco tenga la obligación de devolverle al contribuyente, cuando se trate de una devolución de impuestos aunque ésta ya hubiere sido solicitada.

Debe notificarse personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

El CFF en su artículo 25 regula la compensación de los adeudos tributarios con los estímulos fiscales que hubieren sido otorgados a los contribuyentes cuando presenten declaraciones periódicas.

Se pueden pagar las contribuciones a cargo, debiéndose acreditar el importe del estímulo que tuviera a su favor el contribuyente.

Lo anterior debido a que la compensación procede por existir un crédito a cargo del contribuyente y un crédito que deriva de un estímulo otorgado a su favor.

3.2.4. Efectos de la compensación

Si se hubiera realizado una compensación y no procediera se causarían recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, a partir de que la compensación tuvo lugar.

A través de la compensación se extinguen ambos créditos, hasta la cantidad que quede igual, y se libera de la obligación a ambos sujetos.

Como otra forma de extinguir la obligación tributaria, la compensación resulta de gran beneficio tanto para la autoridad como para los contribuyentes, ya que por extinguir de forma inmediata las obligaciones recíprocas se ahorra tiempo y trámites excesivos.

3.3. La Condonación

En esta forma de extinguir las obligaciones tributarias vamos a encontrar características muy especiales, ya que como hemos dicho por la naturaleza del crédito fiscal, es decir que es del orden público, el fisco tiene la obligación de exigir el cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Sin embargo, existen ocasiones en que por circunstancias que la ley considera especiales, se faculta a la autoridad fiscal para perdonar a los contribuyentes los créditos que tengan a su cargo.

3.3.1. Concepto de condonación

Para Arrijo Vizcaíno la condonación es *“la figura jurídica tributaria por virtud de la cual las autoridades perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas”*.⁴¹

Según Margáin Manautou la condonación *“es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en la posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades*

⁴¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *“Derecho Fiscal”*, ob. cit. (cita 9), pág. 543.

*tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas”.*⁴²

De los anteriores conceptos podemos observar que la condonación como medio de extinguir las obligaciones tributarias, presenta características especiales, puesto que se señala que para que proceda solamente puede ser en dos casos, en toda clase de contribuciones cuando sea por causa de fuerza mayor o a discrecionalidad de la autoridad en caso de multas.

3.3.2. Condonación de tributos

La condonación de tributos encuentra su fundamento en el artículo 39 frac. I, del CFF cuando establece que el Ejecutivo Federal puede condonar o eximir total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios.

Esto se da cuando en alguna región del país o una rama de la actividad económica se den causas de fuerza mayor que las perjudiquen, ya que se trata de proteger el lugar o región, la producción, o la venta de productos, de catástrofes, plagas o epidemias que las afecten.

Se da para beneficiar a los que entren en el supuesto, los que se encuentran en situaciones específicas; aquí entra la discrecionalidad de la autoridad, que debe atender sólo las hipótesis que establece el código, es decir cuando hay peligro inminente.

El Ejecutivo, a través de resoluciones de carácter general, puede condonar total o parcialmente a los contribuyentes que hubieren sido afectados por los siniestros ocurridos, de sus obligaciones tributarias durante un periodo determinado con el fin de aminorar la situación de urgencia presentada.

⁴² Margáin Manautou, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, 13ª ed. Porrúa, México, 2004, pág. 317.

Ya que si además de las pérdidas sufridas tuvieran que seguir pagando sus impuestos, sería imposible que permanecieran abiertos los centros de trabajo, perdiéndose las fuentes laborales y por consecuencia se dejarían de percibir ingresos por esos conceptos, afectando no sólo a la rama de la industria de que se trate, sino al fisco mismo.

Gracias a esta figura se puede ayudar a aquellas personas que han sufrido involuntariamente daños y perjuicios, por lo que el Estado basado en razones de equidad extingue las cargas tributarias.

3.3.3. Condonación de multas

Esta figura jurídica se crea para beneficiar al contribuyente de manera individual, cuando se encuentre en una situación especial, cuando por ejemplo este en quiebra o no tenga liquidez suficiente para pagar.

El contribuyente podrá solicitar la condonación de multas, ya sea que provengan de la infracción a las disposiciones fiscales o las multas que el propio contribuyente se haya determinado.

Corresponde a la SHCP otorgar discrecionalmente la condonación de las multas cuando así lo hubiera solicitado el interesado, la autoridad atenderá las circunstancias especiales de cada caso.

El contribuyente deberá solicitar la condonación de la multa cuando ya haya agotado todos sus medios de defensa.

En este caso el contribuyente no discute si cometió o no la multa sino que solicita la condonación debido a que se encuentra en una situación específica que le impide poder pagar la multa.

La solicitud de condonación no constituye instancia y las resoluciones que se dicten en caso de negativa no podrán ser impugnadas por los medios de defensa, tal y como se señala en el artículo 74 del CFF.

Sólo procede la condonación de las multas que hayan quedado firmes, esto es que no haya ningún medio de defensa contra ellas, además de que no exista un acto administrativo conexo que sea materia de impugnación.

Al solicitar el contribuyente la condonación de las multas, puede también pedir que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución siempre y cuando garantice el interés fiscal.

La condonación de las multas en caso de que se otorgue al contribuyente que así lo hubiere solicitado podrá ser parcial o total según las circunstancias de cada caso en particular, en virtud de que la autoridad cuenta con la facultad discrecional dentro del marco de la ley para autorizar o no la condonación.

3.3.4. Efectos de la condonación

Concedida la condonación, ya sea de impuestos o de multas, se extingue la obligación fiscal a cargo del contribuyente, por lo que se puede decir que es otra forma de librar de sus cargas a los obligados.

El fisco, al perdonar total o parcialmente las deudas de los contribuyentes que se encuentran en circunstancias especiales, está extinguiendo de manera inmediata los créditos fiscales.

3.4. La Prescripción

La figura de la prescripción nace en el Derecho Civil, el cual considera que existen tanto la prescripción positiva como la negativa, definiéndose en el artículo 1135 del Código Civil Federal dicha figura como *“un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la Ley.”*

En materia fiscal se adoptó dicha figura, sin embargo por tratarse éste capítulo de las formas de extinción de la obligación tributaria sólo estudiaremos la prescripción negativa que es la que favorece al contribuyente, ya que a través de ella puede dar fin a la obligación tributaria.

Sin dejar de mencionar que en el CFF también existe consignada la prescripción positiva que opera a favor de la autoridad cuando los contribuyentes que tengan saldo a favor o un pago indebido no lo reclamen en un plazo de cinco años.

La razón de que opere la prescripción es que un contribuyente no puede estar indefinidamente en un estado de incertidumbre cuando el fisco por negligencia no ejerció sus derechos contra el contribuyente.

3.4.1. Concepto de prescripción

Ernesto Gutiérrez y González en su libro *Derecho de las Obligaciones* define la prescripción como *“A. La facultad o el derecho que la ley establece a favor del obligado-deudor, para excepcionarse validamente y sin responsabilidad de cumplir con la prestación que debe, o bien B. La acción que tiene para exigir al Estado por conducto del funcionario competente, la declaración de que ya no le es cobrable en forma coactiva, la prestación que debe, por haber transcurrido el plazo que le otorga a su acreedor la ley, para hacer efectivo su derecho.”*⁴³

⁴³ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, ob. cit. (cita 2), pág. 1020.

Para Arrijoa Vizcaíno la prescripción *"es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó."*⁴⁴

De los anteriores conceptos se desprenden elementos esenciales para que se configure la prescripción, los cuales son los siguientes:

La inactividad del acreedor que no exige dentro del tiempo determinado el cumplimiento de la obligación y el transcurso de cinco años contados a partir de que la obligación ya es exigible.

Dentro de la prescripción existe una apatía e indolencia por parte de la autoridad quien no exige el cumplimiento de la obligación por lo que se extingue su facultad para poder cobrar dicha obligación.

Gracias a la prescripción se protege la seguridad jurídica del contribuyente, ya que se le pone un límite a la autoridad.

La prescripción del crédito fiscal se entiende como una forma de extinguir por el sólo transcurso del tiempo, las obligaciones que tenga a su cargo un contribuyente.

En materia fiscal encontramos regulada la prescripción en el artículo 146 del CFF, el cual señala que el crédito fiscal se extingue en el término de cinco años.

La prescripción puede hacerse valer por vía de acción cuando el contribuyente solicita a la autoridad que declare que ha prescrito el crédito.

⁴⁴ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", ob. cit. (cita 9), pág. 547.

Esto debe hacerse para tener la certeza jurídica de que ya no podrán exigirle el cumplimiento de una obligación.

También puede hacerse valer por vía de excepción en un medio de defensa, cuando la autoridad trate de exigir el cumplimiento de una obligación ya prescrita.

3.4.2. Término de la prescripción

El CFF señala que la prescripción se da en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad del crédito.

Para que comience a correr la prescripción es necesario que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado.

Se entiende que ha sido consentido el crédito cuando ya determinada una obligación el sujeto pasivo tiene 45 días para pagar o para interponer algún medio de defensa, si no hace ninguna de las dos cosas el día 46 el crédito fiscal ya es exigible, y es a partir de ese día que comienza a contarse el término para la prescripción.

3.4.3. Interrupción del término de la prescripción

El término para que opere la prescripción puede interrumpirse, produciéndose el efecto de inutilizar el tiempo que ya había transcurrido, es decir se tiene por no sucedido el término precedente al acto que origine la interrupción.

Y esto se puede dar cuando la autoridad realiza actos por los que intenta exigir el cobro de las obligaciones.

La prescripción puede interrumpirse por cada gestión de cobro notificada al deudor o bien por cada reconocimiento expreso, o tácito que el contribuyente haga sobre la existencia del crédito.

Para que opere la prescripción, debe haber total inactividad por parte de la autoridad ya que al haber una gestión de cobro, el término se iniciará de nueva cuenta.

3.4.4. Efectos de la prescripción

La prescripción tal y como lo señala el CFF extingue el crédito fiscal, por lo que se entiende que con esta forma de extinguir la obligación tributaria el sujeto pasivo es liberado totalmente de sus obligaciones.

Además de la extinción del crédito fiscal debemos entender que también se extinguen los accesorios, aunque esto no lo mencione el código, ya que lo accesorio debe seguir la suerte de lo principal.

3.5. Dación en pago

Otra opción para extinguir la obligación tributaria es la Dación en pago, la cual tiene sustento ya que a partir de la devaluación de 1994, muchos contribuyentes al no tener dinero con que pagar, optan por pagar con bienes inmuebles los créditos fiscales a su cargo.

3.6. La Cancelación

La mayoría de los autores coinciden en que la Cancelación no es una forma de extinguir la obligación tributaria, ya que esta no implica el perdón del acreedor, el fisco en ningún momento considera extinguida la obligación, solamente la cancela por incosteabilidad en el cobro; o por insolvencia del deudor o de los deudores solidarios.

El fisco solamente cancela los créditos; pero esto no significa que libere del pago, lo anterior encuentra su base en el artículo 146-A.

“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.”

Capítulo IV

El pago fraccionado de la obligación tributaria

4.1. Alteración del tiempo de pago

Hasta ahora hemos estudiado como es que nace la obligación tributaria, cómo es que se determina convirtiéndose en un crédito fiscal, el cual deberá ser cubierto en tiempo y forma para así extinguir la obligación a cargo del contribuyente.

Sin embargo un contribuyente no siempre puede cumplir oportunamente con sus obligaciones, por lo que recurre a lo establecido en el artículo 66 del CFF y así tiene la oportunidad de poder pagar sus obligaciones fuera del plazo establecido, a través del pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

Enfocándonos sobre todo en éste último capítulo al pago en parcialidades, punto de partida del objetivo de análisis de éste estudio.

Al referirnos a la alteración del tiempo de pago se observa que habrá una variación del tiempo, para poder cumplir con la obligación.

Jurídicamente se entiende como plazo (Del latín *placitum*, convenido; término o tiempo señalado para una cosa) una de las modalidades a que puede estar sujeta una obligación; es el plazo o término definido como un acontecimiento futuro de realización cierta al que esta sujeta la eficacia o la extinción de una obligación.

En muchas ocasiones la palabra plazo se considera como sinónimo de término, sin embargo el término es el momento en que ha de cumplirse o extinguirse una obligación, y el plazo es el lapso en el cual puede realizarse.

En el término se expresa el día y la hora en que debe efectuarse un acto procesal, mientras que el plazo consiste en un conjunto de días dentro del cual pueden realizarse determinados actos.

Dentro de la teoría algunos autores señalan dentro de las alteraciones de los plazos para el cumplimiento de la obligación tributaria a la anticipación, el aplazamiento y el pago fraccionados.

4.1.1. La anticipación

Etimológicamente anticipar, del latín *anticipare*, delante, antes y *capere*, tomar, significa hacer que ocurra algo o tenga efecto algo, antes del tiempo regular o señalado. Es fijar el tiempo anterior al regular o señalado para hacer una cosa. Tratándose de dinero darlo o entregarlo antes del tiempo regular o señalado.

En materia tributaria la anticipación de las contribuciones se puede entender como un pago hecho con antelación que tiene por objeto satisfacer una obligación futura.

Según el maestro De la Garza una obligación tributaria no puede ser exigible antes de que venza el plazo para su cumplimiento, siguiendo el principio de que el deudor no puede anticipar el pago, ni el acreedor exigirselo, sólo en aquellos casos en que la ley lo permita.

Esto se confirma de acuerdo al artículo 1958 del CCF el cual señala que *“el plazo se presume establecido en favor del deudor, a menos que resulte, de la estipulación o de las circunstancias, que ha sido establecido a favor del acreedor o de las dos partes”*.

Fundamento a través del cual el deudor puede pagar anticipadamente.

Dentro de la materia fiscal podemos ver un ejemplo muy claro de la anticipación de las contribuciones y tal es el caso de los pagos provisionales.*

4.1.2. El Aplazamiento

Gramaticalmente significa (De a- y *plazo* Citar), convocar para un tiempo y lugar señalados. Diferir un acto, posponerlo, señalar un nuevo plazo. Suspender un acto no empezado y fijar nueva fecha para el mismo.

Rosy señala que aplazar es *“diferir o retardar la ejecución de alguna cosa para un tiempo posterior y refiriéndolo al cumplimiento de obligaciones, es diferir su vencimiento (adjetivándolo al acto a realizar) a fecha distinta y futura”*.⁴⁵

Debemos entender el aplazamiento como un nuevo plazo que se le concede al contribuyente para que pueda cumplir con una obligación que le sea exigible. Con el aplazamiento se le otorga un periodo posterior a la fecha en que debió haber cumplido con su obligación.

En la práctica muchas veces las autoridades administrativas conceden a los contribuyentes en general un nuevo plazo para que puedan cumplir con sus obligaciones. Tales beneficios deberán ser del conocimiento del público en general y por lo tanto ser publicados en el D. O. F.

Cuando es la misma Ley quien otorga el derecho de solicitar un aplazamiento, el contribuyente podrá pedir autorización a la autoridad competente para que de manera discrecional ésta le conceda dicha autorización.

* *Supra* Cap. III.

⁴⁵De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 625.

En ocasiones se puede confundir el aplazamiento con la prórroga, sin embargo prorrogar (*prorrogare*) significa “*dilatar, continuar, extender una cosa por tiempo determinado. Concesión de un plazo mayor antes de que espire. Prosecución de un estado de cosas, ampliación jurisdiccional a casos distintos de los iniciales*”.⁴⁶

Mientras que en el aplazamiento vemos que la autoridad difiere o retarda el cumplimiento, al conceder un nuevo plazo, diferente al que de inicio se debía cumplir, en la prórroga vemos que se continúa o dilata el mismo plazo hasta enlazarlo con el comienzo de un nuevo período.

4.1.3. El Pago Fraccionado

El pago fraccionado es aquel que además de diferirse la fecha para su cumplimiento la cantidad a pagar se divide en varias porciones que unidas forman un todo.

Diferente de la prórroga es el pago fraccionado pues al fraccionarse la cantidad a pagar no debemos olvidar que estamos frente a una misma obligación cuyo cumplimiento además de ser más dilatado, debido a que el pago se divide en varias cuotas a pagar, su vencimiento será distinto.

PAGO EN PARCIALIDADES Y PRÓRROGA PARA CUBRIR EL ADEUDO. “*Son conceptos distintos. Conforme el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá conceder prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades. En estas condiciones el hecho de que a los causantes se les otorguen facilidades para el pago de los impuestos en parcialidades, no implica que se equipare a la prórroga, ya que ésta significa otorgar un plazo para el pago total del crédito; en cambio cubrir en parcialidades el adeudo significa fraccionar proporcionalmente el gravamen para enterarlo en los plazos convenidos.*”⁴⁷

⁴⁶ Palomar de Miguel, Juan, “Diccionario para Juristas”, T.II-J-2 , 1ª ed. Porrúa, México, 2003. pág. 1716.

⁴⁷ Sánchez Martínez, Francisco, “Formulario de Fiscal y Jurisprudencia”, 2ª ed. Cárdenas, México, 2003, pág. 30.

En el pago fraccionado se va a dividir proporcionalmente el total de la obligación obteniendo como resultado varias parcialidades que se deberán cubrir hasta el monto total de la obligación.

4.2. El Pago Fraccionado en el Código Fiscal de la Federación

En el artículo 66 del CFF el legislador otorga al contribuyente el derecho de solicitar a las autoridades administrativas le concedan la oportunidad de poder pagar sus obligaciones a través del pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

Como hemos explicado anteriormente estos dos supuestos ofrecen cosas distintas; en el pago diferido el contribuyente lo que solicita es que se le otorgue una fecha posterior para poder cubrir el total de su obligación.

Mientras que al solicitar el pago en parcialidades además de solicitar el diferimiento de la fecha de pago solicita que se le divida el total de su obligación en parcialidades que podrá ir cubriendo mes con mes.

En éste trabajo nos enfocaremos al pago en parcialidades, ya que hemos encontrado que en el procedimiento a través del cual se calculan las parcialidades a pagar se daña la esfera jurídica de los contribuyentes que solicitan este tipo de pago.

Es considerado como un derecho que la ley le otorga a los contribuyentes para poder cubrir sus créditos fiscales en fecha distinta a la originalmente señalada en las disposiciones sustantivas.

También constituye una facultad de la autoridad competente, quien podrá autorizar o no dicha posibilidad.

Dentro de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica diversas Leyes Fiscales para 1997, el pago en parcialidades aparece como un mecanismo a través del cual los contribuyentes que no han enterado en tiempo sus obligaciones fiscales puedan cubrirlas fuera del plazo que fija la Ley.

Con el pago en parcialidades se pretende beneficiar al contribuyente ya que supuestamente se le otorgan muchas facilidades, si decide optar por éste tipo de pago.

Su fundamento jurídico lo podemos encontrar en el artículo 66 del CFF, y 59 del RCFF así como en la Resolución Miscelánea para 1997; Regla 2.13 y 3.26.1.

4.2.1. Requisitos de forma y fondo para su autorización

Para que proceda el pago en parcialidades es necesario cumplir los requisitos señalados en la Ley, y así tenemos que existen varios supuestos.

Para algunos contribuyentes es requisito indispensable solicitar la autorización ante la autoridad competente, para que ésta les conceda la opción de pagar a plazos.

Sin embargo hay contribuyentes quienes no requieren de autorización y sólo es necesario que den aviso a la autoridad competente así como otorgar la garantía respectiva.

Podríamos clasificar a los contribuyentes que optan por esta modalidad como contribuyentes que requieren de autorización, contribuyentes que no requieren de autorización y contribuyentes que ejercen la opción después de iniciadas las facultades de comprobación.

De acuerdo a lo que señala la Resolución Miscelánea de 1997, Regla 2.13.1. se establece que la autoridad podrá conceder la autorización a los contribuyentes que así se lo soliciten, cuando se trate de adeudos a su cargo o bien tratándose de contribuciones retenidas o recaudadas siempre que sean de terceros.

Y solamente procederá para aquellos créditos que debieron haber sido cubiertos tres meses antes al mes en que se solicite la autorización.

Los sujetos pasivos que entran dentro de estos supuestos son:

Dentro de los ingresos que pueden ser materia de pago en parcialidades tenemos al IVA, ISR, IA, IEPS, Tenencia, ISAN, entre otros.

Los requisitos de forma que deben cumplir estos contribuyentes para que se les otorgue la autorización consisten en:

- 1.- Solicitar la autorización a la autoridad competente mediante la forma oficial 44 que es para aviso de opción o solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades.
- 2.- Los contribuyentes dedicados a actividades empresariales deberán entregar adicionalmente el informe de flujo de efectivo en cajas y bancos correspondientes a los 12 meses anteriores al mes en que se presente la solicitud y un informe de liquidez proyectado para un periodo igual al número de parcialidades que solicite.
- 3.- Deberá pagar mensualmente parcialidades calculadas en función al número de las solicitadas, dichos pagos incluirán recargos causados de acuerdo a la tasa prevista en el artículo 21 del CFF.

4.- El contribuyente elaborará su declaración de pago provisional anual o complementaria según sea el caso y la debe presentar ante la institución bancaria sin importe a pagar.

5.- Determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales el importe a pagar del crédito fiscal que le corresponda, los trasladados, los retenidos o recaudados de terceros, los cuales se consignarán por separado en las formas oficiales 1, 1B o 1S, según corresponda por cada uno de los conceptos señalados y determinará el importe de la primera parcialidad, la cual pagará en la Institución Bancaria correspondiente.

6.- La copia de las formas oficiales 1, 1B o 1S se anexarán a la forma oficial número 44 a fin de que sirva como solicitud por los impuestos trasladados, retenidos o recaudados.

Según la Regla 2.13.3. no requieren de autorización previa para pagar hasta en 48 parcialidades mensuales los contribuyentes distintos a los señalados en la Regla 2.13.1. que tengan adeudos por conceptos de ISR que debieron pagarse con anterioridad al 1º de enero de 1997.

Aquí se comprende a los contribuyentes del ISR y del IA, y sólo procede para aquellos créditos cuyo pago debió efectuarse a más tardar el 31 de diciembre de 1996. Y no podrá ser sobre créditos que se generen durante 1997 y hasta el 31 de marzo de 1998, ya que es la fecha máxima de vigencia de ésta regla.

Para solicitar este pago se debe presentar la forma oficial 44 que es la de "Aviso de opción o solicitud de inscripción para pagar adeudos en parcialidades", ante la autoridad competente dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se efectuó el pago de la primera parcialidad.

Así como la forma sellada de la declaración correspondiente o de los formatos de declaración del ejercicio donde se indique que se opta por pagar en parcialidades.

En la Regla 2.13.4. se hace referencia a los contribuyentes que se encuentran bajo el ejercicio de las facultades de comprobación.

Cuando la autoridad realice el ejercicio de facultades de comprobación respecto de un ejercicio fiscal el contribuyente podrá solicitar el pago en parcialidades de los créditos sujetos al proceso de fiscalización antes del cierre del acta final de visita o de que venza el plazo fijado en la fracción VII del artículo 48 del CFF, es decir tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses, a solicitud del contribuyente.

El contribuyente deberá presentar ante la autoridad revisora: copia de la declaración de la corrección fiscal, así como copia del documento con el cual acredite el otorgamiento de la garantía correspondiente o en su caso copia de la forma oficial número 48 que es el aviso para garantizar el interés fiscal a través del embargo en la vía administrativa.

El contribuyente deberá avisar a la autoridad revisora que ha solicitado esta opción de pago, la garantía del crédito fiscal deberá otorgarse dentro del mes siguiente a la fecha de la presentación de la solicitud, sin incluir el monto de la primera parcialidad.

En este supuesto podemos encuadrar tanto a los contribuyentes que requieren de autorización, así como a los que no requieren, siempre y cuando estén sujetos al ejercicio de facultades de comprobación.

El CFF señala que las autoridades fiscales al autorizar el pago en parcialidades exigirán que se garantice el interés fiscal dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos de acuerdo a lo indicado en la fracción II del artículo 66 del CFF.

La autorización para el pago en parcialidades podrá ser revocada cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal sin que el contribuyente de una nueva o amplíe la que resulte insuficiente, el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial o no pague tres parcialidades.

En todos esos casos la autoridad vía el procedimiento administrativo de ejecución requerirá y hará exigible el pago insoluto del crédito fiscal, lo anterior encuentra su fundamento en la fracción III del artículo 66 del CFF.

4.2.2. Autoridades fiscales competentes para la autorización del pago fraccionado

Para poder determinar con exactitud cual es la autoridad competente que tiene la facultad de conceder la autorización para poder realizar el pago a plazos, debemos realizar una interpretación armónica de la Ley.

Si bien el artículo 66 del CFF solamente señala que “las autoridades fiscales” podrán autorizar el pago a plazos; y por su parte el artículo 59 del RCFF reitera que la solicitud para la autorización del pago a plazos deberá realizarse ante la “autoridad administradora correspondiente”.

Nos remitimos a la fracción I del artículo 2o del RCFF el cual señala que “se entiende por autoridades administradoras las autoridades fiscales de la Secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados competentes para conocer la autorización de que se trate”.

De lo anterior se concluye que el CFF así como su reglamento son muy genéricos, pues en ninguno de los artículos anteriores se especifica de que autoridad se trata.

Por lo que tenemos que recurrir al Reglamento Interior del SAT.

De acuerdo a las reformas del 1º de febrero de 1993 se crea el SAT, órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal, que funciona en auxilio de la SHCP y ésta a su vez es la encargada de despachar lo relativo a la materia fiscal que tenga a su cargo el Ejecutivo Federal.

Tal y como se señala en la fracción I del artículo 39 del CFF nos encontramos con el supuesto de que el Ejecutivo Federal podrá... *autorizar el pago a plazos, diferido o en parcialidades*; y esto lo lleva a cabo a través de la SHCP.

Siendo el SAT un órgano desconcentrado de la SHCP, tal y como lo señala la Ley del SAT publicada en el D. O. F. el 15 de diciembre de 1995 como parte del "Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras".

Es a través de las Unidades Administrativas con las que cuenta el SAT para el ejercicio de sus atribuciones que se puede autorizar el pago en parcialidades.

Correspondiéndole a la Administración General de Grandes Contribuyentes *autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia*, lo anterior de acuerdo a lo que se señala en la fracción XVI del artículo 17, Capítulo V del R.I. del SAT.

También la Administración General de Recaudación, podrá *autorizar el pago diferido o en parcialidades cuyo cobro le corresponda, mediante garantía de su importe y accesorios legales inclusive tratándose de aprovechamientos*, esto de acuerdo a la fracción XXIV artículo 20, capítulo VI del Reglamento Interior del SAT.

4.2.3. Procedimiento para el cálculo de las parcialidades establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación

Cuando el contribuyente se enfrenta propiamente a lo que será el cálculo del monto de la cantidad a pagar cada mes, por concepto de sus parcialidades, tendrá que realizar un procedimiento complicado.

Dicho procedimiento afecta la esfera jurídica del gobernado, pues dentro del procedimiento se utiliza un elemento dependiente de la variación de la inflación, siendo este las Unidades de Inversión.

El artículo 66 del CFF nos marca la forma de calcular las parcialidades, la cual se desarrolla de la siguiente manera:

“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:

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

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

- a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.*
- b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel 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 período mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de éste Código”.

Para calcular la primera parcialidad dividiremos el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

Debemos considerar que el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización se va a integrar por el monto de las contribuciones omitidas, actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta el mes en que se concede la autorización.

Para actualizar las contribuciones debemos tomar en cuenta lo establecido en el artículo 17-A, el cual señala que *“El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar...”*

La actualización consiste en dar el verdadero valor a una cantidad en dinero a través del transcurso del tiempo.

Así como también deben adicionarse todos los accesorios que se hubieren generado, obviamente también actualizados.

Para Arrijo Vizcaíno, “son contribuciones accesorias, los recargos, las multas, los honorarios por notificación de crédito, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales”.

El CFF en el último párrafo del artículo 2º define a los accesorios de la siguiente manera: *“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 (indemnización por cheque no pagado), son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas”.*

Es en el segundo párrafo del artículo 66 donde se señala que el saldo para calcular las parcialidades restantes deberá ser expresado en unidades de inversión.

“El saldo que se utilizará para el calculo 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 del pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México”.

Cómo el segundo párrafo lo indica, el saldo para calcular las parcialidades restantes se expresará en Udis, las cuales de acuerdo al artículo 16-B del CFF se considera como parte del interés el ajuste que a través de las Udis, mediante la aplicación de índices o factores o de cualquier otra forma se haga de los créditos.

“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 determinados 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”.

Es decir que para la segunda y siguientes parcialidades se toma en cuenta el saldo expresado en Udis, además del promedio de la tasa de recargos por prórroga determinadas de acuerdo a la Ley de Ingresos correspondiente 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 Udis.

Los recargos por prórroga deben cubrirse en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

“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 Udis. Al momento del pago los montos en Unidades de inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para esos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago”.

Cómo se ha visto hasta ahora en el procedimiento para el cálculo de las parcialidades se han tomado en cuenta todos los elementos necesarios para indemnizar al fisco la falta de pago oportunamente, sin embargo el legislador no satisfecho con esto introduce un elemento nuevo cuando señala que al momento de pago los montos en Udis se reexpresaran a pesos.

Y es precisamente en ésta parte del procedimiento donde se considera que se afectan ciertas garantías del contribuyente, ya que se emplea un elemento tan volátil como lo son las Udis, debido a que su valor variará de acuerdo a la inflación vigente en el momento de pago.

Las Udis las calcula el Banco de México, midiendo diariamente los valores monetarios con el índice de la inflación, como dicho índice nunca es fijo sino que depende de la variación de los valores en el mercado, cada que el contribuyente pague su parcialidad mes a mes se le incrementará su parcialidad de acuerdo al valor que en ese momento de pago fije el Banco de México.

Por lo que es oportuno entrar al estudio tanto del INPC como de las Udis, para después establecer cuales son las garantías que se afectan dentro de este procedimiento.

4.3. El Índice Nacional de Precios al consumidor

Como se ha visto dentro del procedimiento para el cálculo de las parcialidades se utiliza el Índice Nacional de Precios al Consumidor, en dos momentos, en un primer momento se utiliza cuando se actualiza la obligación omitida, así como sus accesorios en términos del artículo 17-A, y en un segundo momento cuando se dice que las Unidades de Inversión se calculan en base a dicho índice, por lo que es preciso indicar qué es y como funciona, así como su naturaleza jurídica.

En 1990 se adicionó al Código Fiscal de la Federación el artículo 17-A el cual prevé que tratándose de obligaciones de carácter fiscal, ya sea por contribuciones a favor del fisco federal o por devoluciones a cargo de éste, se debe actualizar por el transcurso del tiempo y los cambios de precios en el país, es decir con ésta disposición se pretende evitar los efectos de la depreciación de la moneda en relación, únicamente con las obligaciones en dinero que pueden existir entre el fisco y el contribuyente.

4.3.1. Concepto

Se entiende como índice a *"la medida estadística diseñada para mostrar los cambios de una o más variables relacionadas a través del tiempo. Razón matemática, producto de una fórmula, que refleja la tendencia de una muestra determinada"*.⁴⁸

De manera concreta se define al Índice Nacional de Precios al Consumidor como *"Indicador derivado de un análisis estadístico, publicado quincenalmente por el Banco de México que expresa la variación de los costos promedios de una canasta de productos seleccionada y que sirve como referencia para medir los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. El ámbito del índice se limita estrictamente a aquellos gastos que caen dentro de la categoría de consumo, excluyéndose así aquellos que suponen alguna forma de inversión o ahorro"*.⁴⁹

⁴⁸ www. Glosario, Definición. Org. México, 2005.

⁴⁹ Ibidem.

De lo anterior podemos establecer que el INPC, es un indicador de los cambios de precios en el país por el transcurso del tiempo y que en materia fiscal, se utiliza para actualizar aquellas obligaciones que no fueron cubiertas en tiempo.

Dicho índice es calculado por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial dentro de los primeros diez días de mes, tal y como se señala en el segundo párrafo del artículo 20 del CFF, (Este párrafo se adicionó por publicación en el DOF el 31 de Diciembre de 1986).

La forma de obtenerlo se establece en el artículo 20-Bis del CFF el cual fue adicionado a partir del 1º de enero de 1989, por la Reforma Fiscal publicada el 31 de Diciembre de 1988 en el DOF.

La cual establece lo siguiente:

Cotización en ciudades: Se toman en cuenta por lo menos los precios en 30 ciudades, de 20 entidades federativas.

Cotización de productos: Se toman en cuenta 1000 productos y servicios, agrupados en 250 conceptos de consumo, que comprendan 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios.

La formula que se utiliza es la de Laspeyres, y se debe publicar dentro de los 10 primeros días del mes siguiente al que corresponda.

El 10 de abril de 1995 se publicó en el Diario Oficial el INPC correspondiente al del mes de marzo de 1995, sólo que éste índice ya no fu sobre la base de 1978=100, sino la de 1994=100.

Sobre la Legalidad del INPC hay mucha jurisprudencia, pero en especial señalamos la siguiente:

"El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice nacional de precios al consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada..."

4.4. Las Unidades de Inversión

Las Unidades de inversión se crean como un instrumento que tiene el objetivo de aminorar los problemas que crea la inflación para los ahorradores y acreditados que realizan operaciones crediticias.

Tienen su fundamento legal en el Decreto que se publica en el Diario Oficial el 1º y 4 de abril, y de la Circular Fax del Banco de México del 3 de Abril de 1995.

La unidad de inversión es una unidad de cuenta de valor real constante, cuyo valor se incrementa diariamente con base al INPC, en la que pueden denominarse títulos de crédito, salvo cheques y en general contratos mercantiles u otros actos de comercio. El valor en pesos de las Udis se publica en el Diario Oficial.

4.4.1. Concepto

Se considera a las Unidades de inversión como *"unidades de cuenta utilizada para neutralizar el impacto de la inflación en operaciones financieras y comerciales, su valor es constante y su precio al inicio del esquema (1º de Abril de 1995) es de \$1.00, el cual se ajusta diariamente de conformidad con el INPC."*⁵⁰

⁵⁰ www.Definición.Org. México. 2005.

“La unidad de inversión es una medida de referencia que se establece para medir diariamente valores monetarios con el índice de la inflación”⁵¹.

De lo anterior podemos establecer que las udis son instrumentos a través de los cuales se busca medir o ajustar a valor real tomando en cuenta el INPC.

Son monedas imaginarias, nadie las emite, nadie ha visto nunca una de ellas sirven para contar pero no para pagar: el pago sólo puede hacerse con moneda de curso legal, por ejemplo, el pago de las obligaciones adquiridas en udis se hacen en pesos mexicanos.

Efectivamente las udis necesariamente deben reexpresarse en pesos para poder ser cubiertas, tal y como se establece en el artículo 2º del Decreto de 1º de abril de 1995, el cual señala que *“las obligaciones denominadas en unidades de inversión se solventarán entregando su equivalente en moneda nacional. Al efecto deberá multiplicarse el monto de la obligación, expresado en las citadas unidades de inversión, por el valor de dicha unidad correspondiente al día en que se efectúe el pago”*.

De acuerdo al anterior Decreto las variaciones del valor de la Udis corresponderían a las del INPC, de conformidad con el procedimiento que el Banco de México determine y publique; para lo cual el 4 de abril de 1995 se publicó en el Diario Oficial el Procedimiento para el cálculo y publicación del valor en moneda nacional de la unidad de inversión.

Es el Banco de México quien se encarga de publicar en el Diario Oficial el valor en moneda nacional de las Udis para cada día conforme a lo siguiente:

a) a más tardar el día 10 de cada mes publica el valor correspondiente a los días 11 a 25 de dicho mes, y b) a más tardar el día 25 de cada mes publica el valor correspondiente a los días 26 de ese mes al día 10 del mes inmediato siguiente.

⁵¹ Witker Velásquez, Jorge, *“Introducción al Derecho Económico”*, Harla, México, 1995, pág. 102.

La variación porcentual de las Udis será del 10 al 25 de cada mes igual a la variación del INPC en la segunda quincena del mes inmediato anterior; la variación de las Udis del 25 de un mes al 10 del mes inmediato siguiente será igual a la variación del INPC de la primera quincena del mes anterior.

En el Código Fiscal de la Federación encontramos ésta figura en el artículo 16-B, el cual señala que *“se considera como parte del interés el ajuste que a través de la denominación en unidades de inversión, mediante la aplicación de índices o factores, o de cualquier otra forma se haga de los créditos, deudas, operaciones así como del importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero”*.

Según Rodríguez Lobato el anterior artículo está mal redactado porque *“resulta que se considera interés no el incremento en la cuantía de las obligaciones dinerarias por el ajuste que de ellas se haga según el método adoptado para contrarrestar el efecto negativo de las fluctuaciones del valor del dinero, sino la acción misma de ajustarlas, esto es la conducta del contribuyente al llevar a cabo el ajuste de la obligación en dinero”*.⁵²

De acuerdo con éste autor resulta incorrecta la definición dada por el CFF, porque no sabemos si en la operación que ha dado origen a la obligación en dinero se han pactado intereses, por lo que en dicho artículo sólo se deberá señalar *“que el resultado del ajuste se considera interés y no parte del mismo”*.

Por lo que considero que es difícil establecer la naturaleza jurídica de las Udis; ya que no se establece si es interés o parte del mismo.

En materia tributaria las Udis establecen la forma a través de la cual los particulares en sus relaciones dinerarias se protegen contra las fluctuaciones del valor del dinero, así, la creación de las Udis servirá para que los particulares en sus relaciones contractuales puedan protegerse de la depreciación de su dinero.

⁵² Rodríguez Lobato, Raúl, *“Las Unidades de Inversión y el Sistema Jurídico Mexicano”*, 1ª ed. Barra Mexicana de Abogados, Themis, México, 1995, pág. 119.

Actualmente en nuestro sistema jurídico de acuerdo a la Ley Monetaria prevalece el principio del nominalismo en las obligaciones en dinero.

Fernando Vázquez Pando señala que *“La pregunta más delicada que plantean las obligaciones dinerarias es la de determinar si se trata de obligaciones de suma o de valor. En otras palabras: si lo debido es un quantum de ciertas unidades monetarias, o un valor específico”*.⁵³

Para poder determinar lo anterior nos remitimos al artículo 7º de la ley Monetaria, el cual señala que *“las obligaciones de pago de cualquier suma en moneda mexicana se denominará invariablemente en pesos y, en su caso, sus fracciones. Dichas obligaciones se solventarán mediante la entrega por su valor nominal, de billetes del Banco de México o monedas metálicas”*.

El Principio nominalista significa *“que una obligación monetaria implica el pago de tantos bienes muebles, que son circulante legal en el momento de pago, que sumados de acuerdo con el valor nominal indicado en ellos produzcan una suma igual al monto de la deuda”*.⁵⁴

Debemos entender este principio en razón de que si un obligado debe \$1,000.00 se libera de su obligación entregando a su acreedor la cantidad de \$1.000.00 independientemente del valor que en el momento de pago tenga la moneda.

Debido a las condiciones económicas en nuestro país sufrimos una inflación que varía constantemente, para lo cual se han creado las udis, en principio se dice que el pago de la obligación debe ser en moneda de curso legal, sin embargo al aplicarse las Udis, el monto de la obligación será variable.

⁵³ Vázquez Pando Fernando, Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, *“Las Unidades de Inversión y el Sistema Jurídico Mexicano”*, Barra Mexicana de Abogados, ob. cit. (cita 52), pág. 116.

⁵⁴ Mann, F. A. Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, *“Las Unidades de Inversión y Sistema Jurídico Mexicano”*, Barra Mexicana de Abogados, ob. cit. (cita 52), pág. 117

Así cuando se produzca una depreciación para evitar los efectos del nominalismo se prefiere considerar a las deudas dinerarias no como deudas de suma sino como deudas de valor para determinar el monto de la deuda.

Es decir se prefiere adoptar el principio del valorismo, el cual consiste en vincular el monto de la deuda al valor real del dinero, es decir a su poder de compra fluctuante, cuando el dinero pierde su estabilidad.

En este principio la obligación aunque se cumple entregando el monto debido en monedas de curso legal, se entiende que el importe de ellas no es fijo sino variable y en el momento del pago se entregarán la cantidad en pesos que cubra el valor de la obligación medida en función de su poder adquisitivo y no en su cuantía original.

El objetivo de éste trabajo es demostrar que el procedimiento a través del cual se calculan las parcialidades del pago fraccionado viola la garantía de equidad y proporcionalidad, así como la de legalidad y seguridad jurídica; por lo que previo a establecer por que se dan estas violaciones es necesario establecer el contenido de dichas garantías, por lo que de una forma somera trataremos los temas relativos a los Principios Teóricos de los Impuestos, así como la Potestad Tributaria y los límites de la misma.

4.5. Principios Teóricos de los Impuestos de Adam Smith

Debido a su importancia para el desarrollo de éste trabajo es necesario hablar sobre los principios que se deben seguir para crear los impuestos, ya que de esto depende que dichos impuestos sean justos, para que así los contribuyentes puedan cumplir con ellos, teniendo la seguridad que tales impuestos son creados basándose en principios que respetan la esfera jurídica de los contribuyentes.

Para ello me remito al estudio que hace Adam Smith sobre cuatro principios fundamentales que se deben tomar en cuenta, para que cuando se elabore una ley tributaria ésta sea justa y no arbitraria.

Principio de Justicia

Según este principio *"los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad"*.⁵⁵

La doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

El Principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos que nadie debe estar exento de pagar impuestos, entendiéndose que el que no tenga capacidad contributiva no debe pagar impuestos; es decir hay una exención de impuestos para aquellos que tengan el mínimo para subsistir.

En México la ley del Impuesto sobre la Renta declara exento de impuesto ciertos mínimos de existencia.

Flores Zavala considera que *"La exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad porque no puede tener obligación de pagar impuestos quien no tiene capacidad contributiva.. La capacidad contributiva empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista..."*.⁵⁶

Por tanto de lo anterior podemos concluir que un impuesto es general cuando comprende a todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico.

⁵⁵ Margain Manautou, Emilio, *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario"*, ob. cit. (cita 42), pág. 23 .

⁵⁶ Flores Zavala, Ernesto, *"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas"*, 34ª ed. Porrúa, México, 2004. pág. 138.

La uniformidad del impuesto

Se refiere a que todos sean iguales frente a un mismo impuesto, John Stuart Mill citado por Manautou señala que *“si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone a un particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o distinto sacrificio la cantidad que les corresponde pagar a cada particular será distinta”*.⁵⁷

Según Flores Zavala hay dos elementos para lograr la uniformidad de los impuestos: la capacidad contributiva como criterio objetivo que depende de la cuantía de las rentas o del capital y la igualdad de sacrificio como criterio subjetivo, que exige una distinción entre las rentas o del capital por su origen.

Un impuesto será uniforme si todas las personas son iguales ante la ley que establezca dicho impuesto.

Podemos traducir que el Principio de Justicia es lo que hoy conocemos como Principio de Equidad y Proporcionalidad.

Principio de Certidumbre

El contenido de éste principio se basa en que *“en toda ley de impuestos deben señalarse con precisión los elementos esenciales de éstos para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad. Dichos elementos esenciales de los impuestos son: objeto, sujeto, tasa, tarifa y cuota”*.⁵⁸

⁵⁷ Margáin Manautou, Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, ob. cit. (cita 42), pág. 25.

⁵⁸ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *“Derecho Fiscal”*, 7ª ed. Banca y Comercio, México, 2002, pág. 58.

*“La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de todas las experiencias de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad”.*⁵⁹ Adam Smith, citado por Flores Zavala.

Todo impuesto debe poseer firmeza en sus principales elementos para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública, para lo cual el legislador al crear un impuesto debe señalar claramente el sujeto del impuesto, su objeto, base, tasa, tarifa momento en que se causa, fecha de pago obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente e introduzca la incertidumbre.

Este principio establece que el impuesto a que estamos obligados a pagar debe ser fijo y no arbitrario.

El Principio de Certidumbre lo podemos traducir a lo que hoy día se conoce como Principio de Legalidad.

Principio de Comodidad

La Comodidad se refiere a que *“todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago. Esto es escoger las fechas o períodos que, de acuerdo con la naturaleza del gravamen sean más ventajosas para el contribuyente”.*⁶⁰

De lo anterior se establece que todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en las que convenga más al contribuyente, para que la recaudación sea mayor y los contribuyentes no recurran a la evasión con la excusa de que les parece complicado su entero.

⁵⁹ Flores Zavala, Ernesto, *“Elementos de las Finanzas Públicas mexicana”*, ob.cit. (cita 54), pág. 142.

⁶⁰ Ponce Gómez, Francisco, y Ponce Castillo, Rodolfo, *“Derecho Fiscal”*, ob. cit. (cita 56), pág. 58.

En la legislación fiscal mexicana si se aplica este principio tanto en la Ley del Impuesto sobre la renta cuando se dispone que dicho impuesto lo deben pagar las personal morales anualmente dentro de los primeros tres meses del año y las personas físicas dentro de los cuatro primeros meses del año, y en la Ley del Iva se establece que tanto personas físicas como morales lo deberán pagar el día 17 del mes siguiente en que se causo dicho impuesto.

Principio de Economía

La palabra Economía se proviene del griego *oikos*-casa y *logos*-tratado, que significa "el tratado de la casa" o "el cuidado de la casa".

La economía está implícita en éste principio, ya que *"el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible; para ello su recaudación no debe ser onerosa, es decir, el Estado debe preocuparse por contar con una buena administración, a fin de que resulten menos costosas las erogaciones inherentes a la administración y recaudación de los impuestos que las cantidades recaudadas"*.⁶¹

De lo anterior deducimos que para que se justifique la existencia de un impuesto además de económico debe ser productivo, es decir que el costo para cobrarlo sea relativamente pequeño en comparación con lo que se va a recibir para cubrir el gasto público.

Los anteriores principios se crearon para que los legisladores se basen en ellos y creen impuestos justos, y equitativos, que se apeguen a la legalidad que requieren, para que así los contribuyentes no se enfrenten con ambigüedades o impuestos complejos que los desalienten a cumplir con su pago, por enfrentarse a pagos muy onerosos.

⁶¹ Ponce Gómez, Francisco, y Ponce Castillo, Rodolfo, "Derecho Fiscal", ob. cit. (cita 56), pág. 58.

El tema de los Principios de los impuestos sirve de referencia para ubicarnos en conocer si actualmente las leyes tributarias se apegan a ellos y no violan alguna de nuestras garantías consagradas en la Constitución, por lo que es necesario conocer lo que la Constitución consagra en términos de los impuestos.

4.6. La Potestad Tributaria

Desde que surge la vida del hombre en sociedad, cualquier Estado necesita para su organización y buen funcionamiento recursos o ingresos a través de los cuales podrá satisfacer las necesidades de sus habitantes, dichos ingresos deberán provenir de todos los sujetos que integran la población del Estado, por lo que éste a través de su poder de imperio fija las normas a través de las cuales se crean los impuestos, por los que podrá obtener dichos recursos.

Por lo que se ha definido al Poder Tributario como *"la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas"*.⁶²

De acuerdo con el maestro Delgadillo la Potestad Tributaria es *"la facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar de manera particular, las cargas a cada contribuyente"*.⁶³

El Estado para poder realizar los cometidos que tiene a su cargo debe obtener recursos provenientes de la riqueza y patrimonio de sus habitantes, esto lo lleva a cabo a través de la facultad por la cual el Estado puede determinar la obligación de contribuir a los gastos públicos, y que se le ha denominado Poder Tributario, Soberanía Tributaria, o Potestad Tributaria.

⁶² De la Garza, Sergio Francisco, *"Derecho Financiero Mexicano"*, ob. cit. (cita 7), pág. 199.

⁶³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *"Principios de Derecho Tributario Sustantivo"*, ob. cit. (cita 12), pág. 45.

Para Giuliani Fonrouge la potestad tributaria es *"la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción"*.⁶⁴

El momento en que se presenta el ejercicio de la Potestad Tributaria se da cuando el Estado a través de su soberanía y de su poder de imperio determina cuáles serán los hechos que al concretizarse en la vida real darán lugar al pago de las contribuciones.

Constitucionalmente corresponde al Poder Legislativo expedir las leyes que establecen las contribuciones, lo anterior tiene su base en el artículo 73 Constitucional, el cual establece en su fracción VII, que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto; en su fracción XXIX señala que podrá establecer contribuciones sobre: comercio exterior, aprovechamiento, y uso de los recursos naturales, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

El Poder Tributario en México es ejercido por un poder federal, cuando sus facultades son exclusivas, tal es el caso del aludido artículo 73 Constitucional, y tiene algunas facultades reservadas para los estados, tal y como lo establece el artículo 124 Constitucional, al indicar que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados, así como también se establecen algunas prohibiciones para los estados.*

⁶⁴ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", ob. cit. (cita 7), pág. 201.

* Supra, Capítulo I

4.7. Límites a la Potestad Tributaria

El Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar las garantías de los gobernados, por lo que debe cumplir con lo señalado en la Constitución, ya sea para establecer un tributo o para controlar la actuación de la autoridad; constituyendo así un límite para el Estado frente a sus gobernados.

Ya que el Estado no tiene un poder ilimitado debe seguir una serie de lineamientos para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, podríamos hablar de todas las garantías que constituyen un límite para el Estado, pero considero que sólo algunas son de gran importancia para el desarrollo de este trabajo; por lo que nos enfocaremos al estudio de las garantías que protegen la legalidad, equidad y proporcionalidad; así como la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Para que una contribución sea justa debe seguir una serie de lineamientos, donde se respete la esfera jurídica del contribuyente, y no se incurra en abusos o excesos, por lo cual se dice que se deben respetar las siguientes garantías:

La garantía de legalidad

En materia tributaria la podemos encontrar tanto en la creación de las contribuciones como en la actuación de las autoridades.

La primera tiene su base jurídica en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, el cual señala *“la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*. Dicha disposición es la base de la legalidad tributaria, a través de la cual se deduce que no puede haber contribuciones sin ley.

Como se ha dicho anteriormente las obligaciones tributarias son "ex lege", lo que significa que no puede haber tributo sin ley; por lo que cuando se establezca una contribución siempre deberá estar previamente establecida en la ley, la cual señalará todos sus elementos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

El Principio de Legalidad es lo que Adam Smith llamaba "Certidumbre", ya que es necesario que una contribución contenga normas claras y precisas en las que se incluyan todos los elementos necesarios para el pago de las contribuciones.

Como dijimos anteriormente éste principio se encuentra en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pero tiene un reforzamiento en el artículo 14 Constitucional, cuando se señala que *"nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho"*, encontramos éste principio de legalidad en el texto que menciona "conforme a las leyes expedidas".

Es decir que es necesaria la existencia previa de una ley que contemple los impuestos, de lo contrario la actuación del Estado sería arbitraria.

La legalidad respecto de la actuación de la autoridad esta sujeta a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, el cual condiciona a que todo acto de molestia deba estar fundado y motivado.

La garantía de equidad y proporcionalidad

A pesar de que ésta se encuentra en la fracción IV del artículo 31 Constitucional ha sido considerada como una garantía individual.

De acuerdo con el maestro Flores Zavala no puede separarse la proporcionalidad de la equidad, sino que debe entenderse a estas dos palabras como una expresión de justicia, es decir que los impuestos sean justos; ya que un concepto no puede excluir a otro, es decir, no podría darse el caso de que un impuesto fuera equitativo pero no proporcional o a la inversa.

Tal y como lo señalaba Adam Smith, al decir que *“los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan...De la observancia o menosprecio de ésta máxima depende lo que se llama equidad”*.⁶⁵

Por lo que podemos señalar que para este autor la “equidad y proporcionalidad” debe entenderse como la búsqueda de la justicia en los impuestos.

Al tratar los principios teóricos de los impuestos vimos que según Adam Smith, los impuestos debían cumplir con los principios de generalidad y uniformidad; entendida la primera como la capacidad contributiva de los sujetos para pagar impuestos y la generalidad como que el pago del impuesto signifique el mínimo sacrificio para los sujetos.

El principio de generalidad establece que todos los que tengan capacidad contributiva y se coloquen en el mismo supuesto normativo deben pagar impuestos; mientras que el principio de uniformidad establece que todos los que se hubieren colocado en el supuesto normativo sean tratados igual.

⁶⁵ Flores Zavala, Ernesto, *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*, ob. cit. (cita 54), pág. 204.

Para Margáin Manautou la equidad y la proporcionalidad son dos conceptos distintos, ya que según éste autor *“para que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”*.⁶⁶

La Suprema Corte ha considerado ha estos dos conceptos por separado y jurídicamente ha definido la equidad como “la manifestación de lo “justo”, innato en el hombre y en la colectividad o resultado de su evolución.....En el derecho fiscal gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general.

La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea tratar a los iguales de manera igual.

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

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 cualitativa superior a los medianos y reducidos recursos.

⁶⁶ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, ob. cit. (cita 7), pág. 267.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a las tarifas progresivas, para que en cada caso, el impacto sea distinto, no solo 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”.

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...significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establezca y regula.”⁶⁷

De la anterior jurisprudencia se desprende que considera al Principio de Equidad separado del Principio de Proporcionalidad es decir no lo ve como un solo principio, sino que coincide con la opinión del maestro Margáin quien los considera como dos conceptos distintos.

Respecto a la proporcionalidad se refiere a que los contribuyentes deberán pagar sus impuestos de acuerdo a su capacidad contributiva, mientras que a la equidad la equipara a un concepto de igualdad ante la ley.

Para Arrijoa Vizcaíno el Principio de Proporcionalidad *“implica, por una parte que los gravámenes se fijen en las leyes 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 la de los medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”*.⁶⁸

⁶⁷ SCJ, Volumen 187-192, pág. 113.

⁶⁸ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *“Derecho Fiscal”*, ob. cit. (cita 9), pág. 257.

Es decir que de acuerdo con éste autor los que ganan más deben pagar más impuesto que los que ganan menos, la proporcionalidad está estrechamente relacionada con la capacidad contributiva de los sujetos, y esto sólo se puede dar a través de tarifas progresivas que nos ayudan a determinar que mientras más ganas, más pagas.

La Garantía de Seguridad Jurídica

La seguridad jurídica a diferencia de las otras garantías no se refiere a la protección de una garantía específica, sino al conjunto de ellas, es decir que si durante la actuación del Estado que tenga como objetivo la afectación de los gobernados en cualquiera de sus derechos, llámense vida, propiedad, posesiones, libertad, entre otros se deben seguir ciertos actos que sean válidos.

De acuerdo con el maestro Burgoa, *“el conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc, es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica”*.⁶⁹

Por lo que se entiende que cuando con un acto de autoridad se pretenda afectar la esfera jurídica de los gobernados, y dicho acto no cumpla con los requisitos o elementos necesarios, se estará actuando fuera de todo derecho.

Es decir que es necesario que para que la actuación de la autoridad sea válida, se deben cumplir con los requisitos previos, para que la afectación que va a sufrir el gobernado se considere como válida.

⁶⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio, *“Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo”*, 5ª. Ed. Porrúa, México, 1988, pág. 199.

“La seguridad jurídica al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley Fundamental, se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos. Esta obligación estatal y autoritaria es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica...”⁷⁰

Así podemos establecer que la seguridad jurídica debe ser el cumplimiento de los requisitos necesarios para que la actuación de la autoridad donde se pretenda afectar la esfera jurídica de los gobernados sea válida, es decir que la seguridad jurídica busca el cumplimiento adecuado de las garantías individuales, no solo de una de ellas, sino del conjunto de ellas.

4.8. Garantías que se violan en el procedimiento del pago fraccionado

Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica

Como se analizó en el tema del pago en parcialidades, el hecho de que en cada parcialidad los montos de las mismas expresados en Udis se deben expresar en pesos conforme al INPC que reporta el Banco de México, el cual depende de la inflación que se genera en determinado tiempo, causa incertidumbre para los contribuyentes.

El introducir a las Udis en un procedimiento donde ya se contempla la actualización del monto de las contribuciones, cuyo efecto económico es el mismo, es decir trasladar el efecto económico a los contribuyentes, afecta la seguridad jurídica del contribuyente.

⁷⁰ Burgoa, Orihuela. Ignacio, “Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo”, ob. cit. (cita 61), pág. 199.

Como lo vimos en el apartado referente a las Udis, en el cual se estableció que estas fueron creadas con el propósito de vincular el monto de la deuda al valor funcional del dinero, es decir para cubrir el valor de la obligación medido en función de su poder adquisitivo y no por su cuantía original.

Podemos señalar que dentro del procedimiento para el calculo de las parcialidades resulta demasiado oneroso haber incluido a las Udis, pues si bien al constituir el saldo que sirve de base para calcular las parcialidades ya se habían incluido los siguientes conceptos:

- a) *El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.*
- b) *Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.*
- c) *Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.*

Hasta aquí el procedimiento previsto en Ley resulta lógico, ya que como vimos se debe indemnizar a fisco por pagar fuera de tiempo, sin embargo al expresarse en el tercer párrafo del artículo 66 del CFF que:

"El saldo que se utilizará para el calculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial a que se refiere 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".

Con lo anterior tenemos que de acuerdo al legislador no es suficiente con que el contribuyente pague la contribución, así como las multas y accesorios, todos ellos debidamente actualizados, sino que también establece que se debe expresar el saldo en Udis, incrementando con ello el monto de la obligación a pagar, ya que como vimos anteriormente al utilizar las Udis, se pretende vincular el monto de la obligación al valor funcional del dinero, y se le esta dando a la obligación un valor en razón de la inflación.

Si ya con la figura de la actualización el Fisco con motivo del transcurso del tiempo y los cambios de precios en el país se esta protegiendo de sufrir la depreciación de la moneda; resulta por demás que también se pretenda ajustar la deuda con las Udis.

Por el hecho de establecer que las obligaciones en dinero se denominaran en Udis resulta que su valor en pesos se incrementará entre la fecha en que tal obligación se contrajo y la fecha en que se paga, es indudable que al momento de cumplirse con cada parcialidad el deudor entregara al fisco una cantidad de pesos superior a la cuantía de la obligación en la fecha que esta se causó, y que dicha diferencia reporta un provecho o interés que recibe el acreedor.

Al establecerse que *"Al momento del pago los montos en Unidades de inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para esos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago"*, si no hay inflación o esta es mínima la reexpresión en pesos no afectará tanto al contribuyente, pero si los índices de inflación son elevados la reexpresión en pesos resultara sumamente gravosa para los particulares, incrementándose considerablemente la recaudación.

Y en un país donde poco se hace para combatir la inflación, la reexpresión de Udis a pesos afecta el patrimonio de los contribuyentes que se acogen al pago en parcialidades.

El incremento del valor que experimentan las obligaciones denominadas en Udis origina para el deudor una perdida patrimonial; ya que se altera su patrimonio, podemos ejemplificar de la siguiente manera:

Una parcialidad tiene un valor de:

Valor al surgir		Valor al liquidarse		
En Udis	En M.N.	En Udis	En M.N.	Variación
\$1,000	\$1,100	\$1,000	\$1,210	\$110

Como se observa del anterior ejemplo hubo una variación considerable, y esto es sólo tratándose de una parcialidad, entonces al momento de sumar todas las parcialidades que fueron autorizadas podremos notar que el deudor sufrirá una pérdida por cada que se le reexpresa la parcialidad de Udis a pesos.

De lo anteriormente expuesto podemos establecer que el procedimiento de pago en parcialidades no da certidumbre a los contribuyentes en cuanto a los montos de las parcialidades que se deben cubrir mes a mes, ya que dichos montos dependerán de la inflación vigente al momento de pago, generándose una verdadera afectación a su garantía de certeza jurídica (legalidad).

El contribuyente al no tener la certeza del pago de sus parcialidades se encuentra en un estado de incertidumbre, el cual afecta su esfera jurídica, ya que se le esta menoscabando su patrimonio, que es considerada como un bien jurídico tutelado por el Estado.

Al establecerse en el Principio de Certidumbre (hoy día Principio de Legalidad) que todo impuesto debe poseer firmeza en sus principales elementos para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública, para lo cual el legislador al crear un impuesto debe señalar claramente el sujeto del impuesto, su objeto, base, tasa, tarifa momento en que se causa, fecha de pago obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente e introduzca la incertidumbre.

De acuerdo a lo que nos dice el Lic. Alejandro Ponce Rivera hay incertidumbre por introducirse las Udis, y así establece que: *"El hecho de que al momento de pago de cada parcialidad, los montos en Unidades de inversión deban reexpresarse en pesos conforme al índice que para esos efectos reporte el Banco de México, genera una grave incertidumbre para los contribuyentes en cuanto a los montos que deberán pagar en cada parcialidad, pues efectuado un pago parcial en determinado monto, la cuantía de la siguiente parcialidad dependerá de la inflación del mes próximo.*

*Aclarando que la generación y medición de la inflación escapan por completo al conocimiento y voluntad del contribuyente deudor, por lo que en esas condiciones ninguna certidumbre puede tener, excepto la certidumbre de que en el monto de su próxima parcialidad es totalmente incierto, y depende de factores externos y ajenos totalmente a su voluntad”.*⁷¹

Se pretende proteger al contribuyente dando certeza jurídica, sin embargo notamos que al utilizarse las Udis, el ajuste que se realiza en el momento de pago de cada parcialidad incrementará los montos a cubrir en cada parcialidad, de acuerdo a la inflación vigente en el momento en que se pague.

Recordando lo que se señala dentro de la garantía de seguridad jurídica, el Estado, dentro del régimen jurídico donde impere el derecho bajo un carácter normativo, no debe afectar a los gobernados, sin antes obedecer los principios o requisitos previos, sin los cuales la actuación de la autoridad no sería válida.

No es válido introducir las Udis dentro del procedimiento, si ya se ha sancionado al contribuyente con la actualización.

Principio de Comodidad

El pago fraccionado como una forma de pago para las obligaciones fiscales en principio se pretende que ofrezca ventajas al contribuyente para poder cumplir con sus obligaciones cuando por motivos económicos no puede cumplir con el importe total de sus obligaciones y se ve en la necesidad de fraccionar su crédito, el contribuyente pretende que el pago fraccionado sea acorde al principio de comodidad, el cual establece que:

⁷¹ Ponce Rivera, Alejandro, “El Impacto Patrimonial de las Reformas al Código Fiscal de la Federación”, 2ª ed. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1997, pág. 108.

Todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en las que convenga más al contribuyente, para que la recaudación sea mayor y los contribuyentes no recurran a la evasión con la excusa de que les parece complicado su entero.

Dicho principio ofrece al contribuyente que de acuerdo a sus posibilidades y en la forma en que a él más le convenga pueda cumplir con sus obligaciones, y por eso se acoge a lo que establece el artículo 66 del CFF.

Sin embargo como hemos visto al utilizarse las Udis como medida de ajuste la obligación se vuelve una deuda difícil de cumplir, por lo que el principio de comodidad no se cumple dentro del procedimiento para el cálculo de las parcialidades.

Si el contribuyente deja de cumplir con el pago de tres parcialidades, perderá la opción del pago fraccionado, y la autoridad podrá requerir el pago del monto total a través de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

*“Quedará revocada la autorización para pagar...en parcialidades cuando:
El contribuyente deje de pagar tres parcialidades”*

Por lo que el fisco podrá hacer efectiva la garantía del interés fiscal ofrecida, o iniciara el Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivo el total del crédito fiscal adeudado, por haberse hecho exigible al revocarse la autorización para pagarlo en parcialidades.

Ponce Rivera determina que el esquema que entró en vigor el 1º de abril de 1997, no da certidumbre a los contribuyentes en cuanto al período en que se terminará de cubrir su adeudo, por la sencilla razón de que *“si la inflación en los próximos meses y años alcanza niveles elevados, los montos a pagar en las parcialidades serán cuantiosos, impagables, los contribuyentes incurrirán en mora y en incumplimientos, las autorizaciones para pagar en parcialidades quedaran revocadas cuando los contribuyentes no paguen tres parcialidades sucesivas, y al hacerse exigibles los*

créditos fiscales, para evitar la ejecución de los mismos, seguramente los contribuyentes se verán obligados a reparcializar sus adeudos”.⁷²

Principio de Equidad y Proporcionalidad

El párrafo tercero del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece que:

“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 la Federación correspondiente 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 ante mencionado, sumen el saldo del adeudo inicial menos la primera parcialidad”.

Del anterior párrafo se desprenden dos elementos que se toman en consideración para calcular la segunda y siguientes parcialidades, el primero son las Udis, las cuales ya establecimos que afectan nuestra seguridad y certeza jurídica por fijarse de acuerdo a la inflación, y el segundo elemento son las tasas de recargos por prórroga; con éste elemento una vez más vemos que el fisco asegura que se le indemnice por la falta de pago oportuno, debido a que los recargos por prórroga han sido considerados como:

“El recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio que se aplica a las violaciones que constituyen un delito, como a las castigadas con pena pecuniaria y que consiste en el pago de una suma fija determinada, en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza de este...” Giorgio Tesoro

⁷² Ponce Rivera, Alejandro, “El Impacto Patrimonial de las Reformas al Código Fiscal de la Federación”, ob. cit. (cita 70), pág. 108.

Por su parte Rafael Bielsa sostiene que la obligación de pagar recargos o intereses punitarios, como los llama la legislación Argentina, tiene en realidad una función de resarcimiento y no de pena, por lo que la definición de punitarios es incorrecta.

El Código Fiscal de la Federación los contempla en el artículo 2º al establecer que *“Los recargos son accesorios de las contribuciones y que participan de la naturaleza de éstas”*.

De ahí que debemos concluir que los recargos son considerados como un resarcimiento a favor del fisco federal en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del plazo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga.

De lo anterior concluimos que si bien los recargos son ya un resarcimiento a favor del fisco; entonces resulta que no se guarda el principio de proporcionalidad y equidad entendido como lo señala el maestro Flores Zavala al establecer que *“no puede separarse la proporcionalidad de la equidad, sino que debe entenderse a estas dos palabras como una expresión de justicia, es decir que los impuestos sean justos; ya que un concepto no puede excluir a otro, es decir, no podría darse el caso de que un impuesto fuera equitativo pero no proporcional o a la inversa”*.⁷³

Si tenemos que para el cálculo de las parcialidades se tomo en cuenta todo lo que nos fija la fracción I para componer el saldo, el cual es debidamente actualizado, aparte dicho saldo se expresa en Udis, además de que se cobran recargos por prorroga resulta claro que el monto de cada parcialidad será muy oneroso y no guardara ninguna proporción ni equidad.

⁷³ Flores Zavala, Ernesto, *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*, ob. cit. (cita 54), pág. 206.

El fisco asegura repetidamente su interés:

- 1.- Primero al actualizar las contribuciones, por el transcurso del tiempo y cambio de precios en el país;
- 2.-Después al establecer que el monto de las parcialidades debe expresarse en unidades de inversión;
- 3.- Y que también debe pagar recargos por prórroga, y finalmente
- 4.- Al momento de pago cuando se debe reexpresar la cantidad de Udis a pesos.

Si consideramos todos los anteriores conceptos es evidente la inequidad existente dentro del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, ya que el sujeto pasivo no tiene ninguna igualdad con los demás contribuyentes, si bien el no pago en tiempo ya está indemnizando al fisco debidamente con la actualización, por lo que los demás conceptos ya no son ni proporcionales ni equitativos.

Propuesta de Modificación

Por todo lo anteriormente expuesto propongo que el artículo 66 del Código Fiscal sea modificado en su párrafo segundo, cuando se refiere a que el saldo que resulte de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial *“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”*.

Eliminando lo relativo a las unidades de inversión, quedando de la siguiente manera:

“El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el que resulte de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial, la cantidad de dicho saldo quedará expresado en pesos que deberán ser cubiertos en el momento de pago de cada parcialidad”.

Y por lo que se refiere al párrafo cuarto, en lo relativo a que *“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 de pago los montos en Unidades de Inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para esos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago”*.

También debe ser modificado, para quedar como sigue:

“La Secretaría de Hacienda establecerá en los formatos de pago que entregará al contribuyente, la cantidad de las parcialidades a pagar, las cuales al estar integradas por los conceptos señalados en la fracción I y por haber sido debidamente actualizadas, deberán contener monto idéntico para cada una de las parcialidades restantes. Dichos formatos de pago se entregaran de forma conjunta a los contribuyentes.”

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La característica principal de la obligación en materia tributaria es que se trata de una obligación *ex lege* es decir que para que se de su nacimiento se requiere de dos elementos; siendo el primero el hecho imponible, el cual prevé la existencia de una ley que establezca la norma en la que se señale el supuesto normativo, en el cual se determine la conducta a realizar y el segundo elemento es el hecho generador, a través del cual el sujeto pasivo lleva a cabo la conducta establecida en la ley.

SEGUNDA.- Los elementos que constituyen la obligación tributaria son: el vínculo jurídico entre la autoridad fiscal y el contribuyente, quienes a su vez son los sujetos de la obligación, y su objeto o contenido que consiste en el cumplimiento de la obligación.

TERCERA.- A diferencia de las obligaciones civiles en las obligaciones tributarias, el sujeto activo siempre será el Estado, quien a través de su potestad tributaria tiene la facultad de crear normas que establecen las situaciones jurídicas que al ser realizadas por el sujeto pasivo siempre generaran la obligación tributaria.

CUARTA.- La autoridad encargada del cobro de los impuestos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, quien es un órgano desconcentrado de aquella, también existen los Organismos Fiscales Autónomos que por gozar de personalidad jurídica propia están facultados para determinar e incluso cobrar los créditos fiscales, por ejemplo el IMSS y el INFONAVIT.

QUINTA.- Después del nacimiento de la obligación tributaria se requiere de un segundo momento denominado determinación, que es la fase a través de la cual una obligación fiscal se convierte en cantidad líquida a través de una serie de actos, en los que se va a aplicar al objeto de gravamen la tasa o tarifa correspondiente.

SEXTA.- La determinación de acuerdo a la legislación vigente puede realizarla tanto el sujeto pasivo; cuando se trata de una autodeterminación, y cuando la realiza el sujeto activo se le denomina determinación de oficio.

SÉPTIMA.- El Crédito Fiscal debido a su naturaleza jurídica esta rodeado de una gama de privilegios a favor del Fisco, lo anterior dada la importancia de recaudar las contribuciones por parte del Estado para que así éste pueda realizar satisfactoriamente sus cometidos.

OCTAVA.- El plazo para el pago en materia fiscal es de acuerdo a la ley en que se establezca el tributo, y en caso de incumplimiento, la ley marca una serie de sanciones tales como la multa, actualización, recargos, gastos de ejecución, así como el embargo.

NOVENA.- Para poder extinguir la obligación tributaria el derecho fiscal nos marca diferentes modos dentro de los cuales tenemos al pago, la compensación, la condonación y la prescripción.

DÉCIMA.- Dentro del pago se distingue al pago en parcialidades, figura jurídica que se establece dentro del código fiscal como una forma de cumplir con las obligaciones omitidas.

DÉCIMA PRIMERA.- El Pago en parcialidades utiliza para el calculo de dichas parcialidades, a las Unidades de Inversión, las cuales aunque están establecidas por la ley, el efecto que causan sobre las parcialidades es fijarles un valor de acuerdo a la inflación; lo que las vuelve muy onerosas al momento de su pago.

DÉCIMA SEGUNDA.- Considero que la aplicación de las Udis afectan los principios de legalidad (certeza jurídica), seguridad jurídica, así como la proporcionalidad y equidad, entendidas éstas como un concepto de justicia.

DÉCIMA TERCERA.- El incremento del valor que experimentan las obligaciones denominadas en Udis origina para el deudor una pérdida patrimonial, debido a que en el procedimiento donde se calculan los montos de cada parcialidad, que se deben cubrir cada mes, dichos montos se determinan en base al INPC, y este índice se calculará de acuerdo a la inflación que este vigente en el momento que se convierta la cantidad debida de Udis a pesos.

DÉCIMA CUARTA.- Consideró que es necesario se de una modificación dentro de éste sistema de pago, pues si bien es cierto el pago en parcialidades es una opción que nos ofrece el derecho sustantivo, lo cierto es que así como esta instituido actualmente no beneficia a los contribuyentes; por lo que debe desaparecer la figura de las Unidades de Inversión que tienen el efecto de trasladar la inflación real a las deudas contraídas en Udis al momento de ser pagadas en moneda nacional.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. "Derecho Fiscal", 18ª ed. Themis, México, 2004, págs. 578.
2. BORJA SORIANO, Manuel. "Teoría General de las Obligaciones", Porrúa, México, 2004. págs. 733.
3. BRISEÑO SIERRA, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal", última ed. Cardenas, México, 1975. págs. 701.
4. DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México, 2005. págs. 1041.
5. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. "Derecho Administrativo I", 2ª ed. Limusa, México, 2002, págs. 338.
6. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario Sustantivo", 4ª ed. Limusa Noriega, México, 2003. págs. 224.
7. FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 34ª ed. Porrúa, México, 2004. págs. 601.
8. FLORIS MARGADANT S., Guillermo. "El Derecho Privado Romano", 26va. ed. Esfinge, México, 2001. págs. 532.
9. FONROUGE GIULIANI, "Derecho Financiero", 6ª ed. actualizada por Susana Camila y Ruben Oscar, 2 v. (XXXII), De Palma, Buenos Aires, 1997, págs. 1182.
10. GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, "Derecho de las Obligaciones", 15ª ed. Porrúa, México, 2003, págs. 1237.
11. JARACH, Dino, "El Hecho Imponible, (Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo)", 3ª ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982, págs. 238.
12. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", 2ª ed. Internacional Thomson, México, 2004, págs. 451.
13. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 13ª ed. Porrúa, México, 2004, págs. 375.
14. PONCE GOMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo, "Derecho Fiscal", 7ª ed. Banca y Comercio, México, 2002, págs. 367.

15. PONCE RIVERA, Alejandro, "El Impacto Patrimonial de las Reformas al Código Fiscal de la Federación", 2ª ed. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1997, págs. 184.
16. RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, Barra Mexicana de Abogados, "Las Unidades de Inversión y el Sistema Jurídico Mexicano", 1ª ed. Themis, México, 1995, págs. 165.
17. SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, "El Nacimiento de la Obligación Tributaria", Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires Argentina, 1986
18. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", 8ª ed. Cárdenas, México, 1991, págs. 668.
19. SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Francisco. "Formulario Fiscal y Jurisprudencia", Cárdenas EDR y DB, México, 2003. págs. 457.
20. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, "Nociones de Derecho Fiscal", 5ª ed. aum. y actualizada, PAC, México, 1991, págs. 132.
21. WITKER VELÁSQUEZ, Jorge, "Introducción al Derecho Económico", Harla, México, 1995, págs. 401.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley del Servicio de Administración Tributaria
3. Ley del Seguro Social
4. Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
5. Ley del Impuesto sobre la Renta
6. Código Civil Federal
7. Código Fiscal de la Federación
8. Reglamento del Código Fiscal de la Federación
9. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
10. Resolución Miscelánea para 1997
11. Decreto del Diario Oficial del 1º y 4 de Abril de 1995
12. Circular Fax del Banco de México del 3 de Abril de 1995

JURISPRUDENCIA

1. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Volumen 187-192, pág. 113.

DICCIONARIOS JURÍDICOS

1. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. "Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo", 7ª ed. Porrúa, México, 2003, págs. 488.
2. DE PINAVARA, Rafael, "Diccionario de Derecho", 33ª ed. Porrúa, México 2004. págs. 525.
3. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. "Diccionario para Juristas" T.II-J-2 19va. ed. en Porrúa, México 2003. págs.1715.

DIRECCIONES ELECTRÓNICAS

1. [www. Glosario, Definiciones, Org](http://www.glosario.org), México, 2005.