



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

**La actualización de devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes,
establecida en el Código Financiero del Distrito Federal.**

**TRABAJO TERMINAL DEL
SEMINARIO TALLER EXTRACURRICULAR**

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

RAÚL HERNÁNDEZ ZURITA

ASESOR: LIC. JUAN MANUEL GOROSTIETA PÉREZ.





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

*Hay hombres que luchan un día y son buenos,
hay otros que luchan un año y son mejores,
hay quienes luchan muchos años y son muy buenos,
pero hay los que luchan toda la vida, esos son los imprescindibles*

Bertol Brecht

A mis padres quienes me han apoyado a lo largo de toda mi vida, confiando en las decisiones que he tomado, gracias por su amor, comprensión y confianza, es el tesoro más preciado que conservo y que me alienta a cada paso que doy en el camino.

A mis hermanos, les agradezco el haber creído en mí en esta travesía llamada vida, su ejemplo me enseñó a saber conducir mi camino por el mejor rumbo.

A mis amigos, les agradezco el haberme brindado un pedacito de sus vidas, gracias por todas esas pláticas en las que descubrimos el mundo e intentamos transformarlo, sepan que ya hay luces puestas en camino, desde un escenario hasta una oficina, desde cualquier trinchera en donde nos encontremos siempre tendremos la oportunidad de reunirnos a platicar los nuevos retos que la vida nos presente.

A todas las personas que han creído en mí y me han brindado su amor; a todos los que estuvieron y están a mi lado, gracias por abrirme su corazón, siempre los llevaré en el mío; papa, mama, hermanos, sobrinos, amigos, amigas, presentes y ausentes, está montaña la escalé gracias a ustedes.

¡Gracias!

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO 1 LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD TRIBUTARIA	7
1.1. Concepto de Equidad	7
1.2. Principio teórico de Equidad	10
1.2.1. El principio de equidad o repartición equitativa de las contribuciones de Adolfo Wagner	10
1.2.2. El principio de justicia de Adam Smith	10
1.3. Garantía constitucional de Equidad tributaria	12
CAPÍTULO 2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	23
2.1. La Relación Jurídico – Tributaria	23
2.2. Nacimiento de la obligación tributaria	24
2.2.1. Hecho imponible y el Hecho generador	27
2.2.2. El sujeto activo de la obligación tributaria	32
2.2.3. El sujeto pasivo de la obligación tributaria	33
2.3. Determinación y liquidación de la obligación tributaria	36
2.3.1. Diferencias entre nacimiento o causación de la obligación y su determinación y liquidación	39
2.3.2. Métodos doctrinarios para la determinación de las contribuciones	40
2.3.3. Procedimientos establecidos en la Legislación fiscal para la determinación, liquidación o cuantificación de las contribuciones	42
2.4. Extinción de la obligación tributaria	43
2.4.1. El pago	44
2.4.2. La compensación	46
2.4.3. La condonación	47
2.4.4. La prescripción	48
2.4.5. Modalidades de la extinción de la obligación tributaria	49
CAPÍTULO 3 LOS CRÉDITOS FISCALES EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL	61
3.1. Fundamento legal de los créditos fiscales	61
3.2. Nacimiento de los créditos fiscales	62
3.2.1. Contribuciones locales	65
3.2.2. Ingresos no provenientes de contribuciones.....	69
3.3. Obligatoriedad de pago de créditos fiscales	72
3.4. La actualización de los créditos fiscales locales	85

CAPÍTULO 4	LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL	89
4.1.	El pago de lo indebido	89
4.2.	Obligación de la devolución de cantidades pagadas indebidamente	93
4.3.	La actualización	99
4.3.1.	Naturaleza jurídica de la actualización	99
4.3.2.	El Índice Nacional de Precios al Consumidor	101
4.3.3.	Factor de actualización en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor	107
4.4.	Ausencia de la actualización de las devoluciones	110
4.4.1.	Comparación entre la materia local y la federal respecto de la actualización de devoluciones	113
4.4.2.	La inequidad entre el pago de los créditos fiscales y las devoluciones	116
4.5.	Propuesta de solución	118
CONCLUSIONES		121
BIBLIOGRAFÍA		122
FUENTES ELECTRÓNICAS		124
LEGISLACIÓN FEDERAL		124
LEGISLACIÓN LOCAL		124

INTRODUCCIÓN

Existen diversos principios jurídicos aplicables a las contribuciones, los cuales se encuentran establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como garantías constitucionales, de entre las que encontramos la garantía de equidad tributaria, plasmada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, el cual dispone lo siguiente:

Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Ahora bien, el Distrito Federal a través de la Asamblea Legislativa, quien es el órgano legislativo de dicha entidad, tiene facultades para expedir leyes en las que se establezcan contribuciones locales de conformidad con los artículos constitucionales 122, BASE PRIMERA, fracción V, inciso b), párrafo cuarto y 115, fracción IV, inciso c).

En este sentido, el 31 de diciembre de 1994 se publicó en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, el Decreto por el que se expidió el Código Financiero del Distrito Federal, el cual entró en vigor a partir del 1º de enero de 1995 y vino a sustituir a la antigua Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

El Título Segundo, Capítulo III del referido Código Financiero establece los derechos y las obligaciones de los contribuyentes que realicen los hechos generadores previstos en la ley fiscal, para con ello respetar el principio denominado *nullum tributae sine lege*, el cual significa que es nulo aquel tributo que no se encuentre previsto en una ley, a efecto de brindar seguridad jurídica a los gobernados que realicen los mencionados hechos generadores.

En ese contexto, cabe señalar que el artículo 35 del citado Código, establece el concepto de créditos fiscales, los cuales son aquellos que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y demás que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena; y las contraprestaciones por los servicios que presta el Distrito Federal en sus funciones de derecho privado, por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, de acuerdo a la normatividad aplicable.

De lo expuesto se desprende que los créditos fiscales son una carga tributaria para los contribuyentes que realicen los hechos generadores previstos en la ley fiscal y que el Distrito Federal a través de sus autoridades fiscales tiene derecho a percibir en cantidad líquida; lo anterior

atiende a la obligación contributiva de los gobernados establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Ahora bien, el artículo 63, primer párrafo del Código que nos ocupa, dispone lo siguiente:

Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

En el precepto transcrito se establece que para el caso de que los créditos fiscales no se cubran en la fecha o plazo fijado por las leyes, su monto se actualizará, debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, lo cual atiende a que se reciba una suma equivalente a la que en su momento se debió recibir, toda vez que debido a los movimientos monetarios del país, no sería lo mismo recibir una cantidad en un determinado momento, que recibir la misma cantidad cuando ya ha transcurrido un lapso, en virtud de que la realidad económica es diferente en ambos momentos.

Ahora bien, el artículo 71, párrafo primero del mismo ordenamiento, establece lo siguiente:

Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con este Código y demás leyes aplicables. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificado de devolución expedido a nombre de este último, el cual se podrá utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor, o bien transmitirse a diverso contribuyente quien podrá aplicarlo como medio de pago en los mismos términos o a su vez transmitirlo. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

En el precepto legal antes citado, se establece la obligación a cargo de las autoridades fiscales del Distrito Federal, para devolver las cantidades pagadas indebidamente por parte de los contribuyentes, así como las que procedan de conformidad con el mismo Código y demás leyes aplicables, por lo cual es dable concluir que no siempre el erario local tiene derecho de percibir determinadas cantidades, sino la obligación de devolverlas como en el caso que nos ocupa.

De lo anterior podemos concluir que existe una reciprocidad de obligaciones y derechos respecto de los gobernados en su carácter de contribuyentes y autoridades fiscales del Distrito Federal, según corresponda. Dicha relación debe de sujetarse a los principios constitucionales, específicamente al de equidad, para con ello brindar un trato justo en la aplicación de las leyes

fiscales y así respetar el mandato constitucional de equidad, al brindar el mismo trato por lo que respecta a las referidas autoridades fiscales, en el momento en que el Estado tenga derecho a percibir, debidamente actualizados, los créditos fiscales derivados de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, así como de aquellas cantidades que los contribuyentes tengan derecho a percibir, derivado de pagos realizados indebidamente, las cuales deberán de actualizarse siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 63 del Código Tributario Local, para con ello brindar un trato equitativo en ambas situaciones.

No obstante, de conformidad con el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, las únicas cantidades que de conformidad con la Ley Fiscal Local son susceptibles de actualización, son los créditos fiscales, es decir aquellas a favor del Distrito Federal, y no así las cantidades que el mismo Distrito Federal, a través de sus autoridades fiscales, esté obligado a devolver a los contribuyentes que hayan realizado pagos indebidamente; situación que no brinda un trato equitativo a los contribuyentes, en virtud de que cuando se tiene la obligación de cubrir un crédito fiscal, éste deberá de actualizarse desde el mes en que debió de efectuarse el pago y hasta que el mismo se realice, pero no así en el caso de devoluciones a cargo del Fisco Local, por lo que no se brinda un trato equitativo respecto de los contribuyentes que realicen un pago indebido, no obstante que se trata de una misma situación jurídica.

Por lo tanto, el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal no respeta la garantía de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que las únicas cantidades que se actualizan de conformidad con la ley tributaria local, son los créditos fiscales y no así los saldos a favor de los contribuyentes.

A través del presente trabajo se demostrará que el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal no respeta el principio de equidad tributaria respecto de aquellos contribuyentes que tengan derecho de recibir por parte del Estado, la devolución de las cantidades pagadas indebidamente al Fisco Local.

Para lograr el objetivo mencionado en el párrafo próximo anterior, en el primer capítulo estudiaremos la garantía constitucional de equidad tributaria, tanto desde una perspectiva teórica como del derecho positivo; en el segundo capítulo estudiaremos la obligación tributaria, su nacimiento, determinación, liquidación y extinción de la misma; en el tercer capítulo se estudiarán los créditos fiscales previstos en el Código Financiero del Distrito Federal, su nacimiento, el fundamento legal, la obligatoriedad de pago y su actualización; finalmente, en el cuarto capítulo, estudiaremos la figura de la devolución de saldos a favor de los contribuyentes prevista en el citado Código Tributario local, así como la figura de la actualización y su ausencia de la misma tratándose de las referidas devoluciones.

CAPÍTULO 1

LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD TRIBUTARIA

1.1. Concepto de equidad

Etimológicamente, el concepto de equidad proviene del latín *aequitas-atis*, el cual refiere a la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece, o igualdad de ánimo.¹

El antecedente histórico directo del concepto de equidad se encuentra en Aristóteles, quien habla de la *Epiqueya* como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto. La equidad era para Aristóteles, en sí, una forma de la justicia.

Este concepto de Aristóteles ha perdurado a través del tiempo sin haber sido modificado en substancia. En la Edad Media los escolásticos consideraron la equidad como un correctivo del derecho, correctivo indispensable para que el derecho no perdiese su fin auténtico.

En época moderna, Lumia ha definido la equidad como el juicio atemperado y conveniente que la ley confía al juez. La equidad constituye el máximo de discrecionalidad que la ley concede al juez en algunos casos, cuando la singularidad de ciertas relaciones se presta mal a una disciplina uniforme. Lumia expone que la equidad no debe confundirse con el mero arbitrio, porque esto significaría un mal uso por parte del juez de sus poderes, en cambio cuando decide conforme a equidad respeta aquellos principios de justicia que se encuentran recibidos por el ordenamiento jurídico positivo o que son compartidos por la conciencia común.

En el derecho mexicano, el artículo 14 constitucional da lugar a la aplicación del criterio de equidad en los juicios civiles, al permitir que las sentencias de los tribunales se funden en la ley o en la *interpretación jurídica de la ley*, la cual puede estar basada en criterios de equidad. A falta de ley aplicable permite que la sentencia se funde en los principios generales del derecho, abriéndose otra posibilidad para la aplicación del criterio de equidad.

¹ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Ahora bien, el Estado en el ejercicio de *jus imperium* que le es propio, establece los conceptos por los cuales debemos pagar contribuciones; sin embargo, para que esta obligación no sea injusta o arbitraria, debe sujetarse a diversas garantías consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de entre las que encontramos la garantía de equidad tributaria.

Entre las características de las contribuciones, encontramos que éstas deben ser proporcionales y equitativas.

Se determina la proporcionalidad de la idea de una parte de algo haciendo alusión a una parte de alguna cosa con características económicas de lo que se deduce que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.

En cuanto a su equidad se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, debido ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación contempla estos conceptos al manifestar que el tributo cumple con los requisitos de proporcionalidad exigidos por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, ya que es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria, y es proporcional puesto que se cobra según la capacidad de los causantes, concluyendo así que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

Uno de los principios característicos de un sistema tributario es el de la equidad impositiva o tributaria, que significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

En la práctica tributaria este principio se suele traducir en la generalidad del gravamen, evitando la evasión y la defraudación fiscales; la aplicación uniforme de la legislación fiscal; la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta; la progresividad en el impuesto sobre la renta; la imposición a las ganancias de capital, la determinación adecuada del ingreso personal y la

imposición progresiva sobre la riqueza, con frecuencia a través del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La Equidad impositiva o tributaria tiene dos aspectos fundamentales: la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera implica generalizar todos los impuestos evitando el fraude y la evasión. La equidad vertical conlleva la aplicación uniforme de la legislación fiscal en todo el territorio del país, significa también la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta, lo cual equivale a admitir la progresividad tributaria, ya que sólo los impuestos directos esto es, los que gravan el ingreso y la riqueza, son susceptibles de ser utilizados en el contexto de una política redistributiva. Debe aclararse que existe una corriente importante de la doctrina que niega la utilidad de clasificar los impuestos en directos e indirectos.

Un sistema tributario bien establecido implica la necesidad de utilizar impuestos directos e indirectos, aunque con preponderancia de los primeros. Los sistemas impositivos se han estructurado con base en el principio del beneficio o conforme al de la capacidad de pago. Con fundamento en el primero, que lo es además en un sentido histórico, cada persona debe contribuir a las cargas públicas en función del interés que para él supongan los gastos públicos. Este criterio ha sido ampliamente superado en el siglo XX, y ha sido sustituido por el principio de la capacidad de pago, según el cual cada persona debe pagar en función de sus facultades para afrontar la carga impositiva, evaluada en función de sus ingresos, de su riqueza o sus gastos con autonomía de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de la acción del Estado. Como referimos, el principio aplicable en el siglo XX es el de la capacidad de pago, desarrollado teóricamente desde el siglo XIX, y que se manifiesta a través de la progresividad en el sistema tributario.

Aunque mucho se ha polemizado acerca de si la equidad es un término jurídico o económico, lo cierto es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha hecho eco de la primera postura al decir que *"...la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual"* (SJF, 7a., época, vols. 145-150, 1a., parte).

1.2. Principio teórico de equidad

1.2.1. El principio de equidad o repartición equitativa de las contribuciones de Adolfo Wagner

Adolfo Wagner en su libro *Traité de la Science des Finances*², formula cuatro grupos de principios: Principios de Política Financiera, Principios de Economía Política, Principio de Equidad o repartición equitativa de las contribuciones y Principios de Administración Fiscal.

Para Wagner, los impuestos deben tener una finalidad meramente fiscal y una proporcionalidad de los impuestos que graven a todos los individuos sin exención y sin cuotas progresivas, los cuales deben tener las siguientes características:

a) *Generalidad*. Quiere decir que la contribución que se establezca debe pagarse por todos aquellos que se encuentren en la misma situación prevista por la ley, como generadora de la obligación fiscal, excluyendo sin romper este principio a las personas que la ley les ha establecido mínimos de subsistencia.

b) *Uniformidad*. Debe entenderse para estos efectos, en el sentido de que la contribución debe ser, en lo posible, proporcional a la capacidad de la prestación económica, la cual crece según en una progresión más rápida que la renta o los ingresos de las personas, o sea que el impacto de la contribución debe ser igual, y esto se logra cuando se grava más en la medida en que se obtienen mayores ingresos.

1.2.2. El principio de justicia de Adam Smith

Adam Smith, en el libro V de su obra *De la riqueza de las naciones*, desarrolla en forma clara cuatro principios, de los cuales debe supeditarse toda norma jurídica fiscal, a efecto de que ésta

² Wagner, Adolfo, *Tratado de Finanzas, primera Edición*, América, México, 1941.

creé un orden jurídico justo, que fomente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creadora, que son la causa de la riqueza y no desalienten la actividad humana.

Dicha obra fue escrita por este economista inglés, desde hace más de dos siglos y continúa influyendo actualmente de manera decisiva en las legislaciones fiscales de todos los países del mundo con economías de mercado o capitalistas.

Los principios considerados como fundamentales son el de justicia, el de certidumbre, el de comodidad y el de economía.

El principio de justicia considera que los habitantes de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en una proporción a los ingresos que gozan o perciben bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende de lo que se llama equidad o falta de equidad de la imposición.

Lo fundamental de este principio es que las contribuciones deben ser equitativas. Para que se logre su contenido, debe desarrollarse a través de dos reglas que son: generalidad y uniformidad.

La *generalidad* significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal; es decir, que si la ley grava el ingreso por el producto del trabajo, deben pagar dicho impuesto todas aquellas personas que obtengan un ingreso como producto de su trabajo, sin exclusión alguna, para que el impuesto reúna el requisito de generalidad.

Sin embargo, se ha sostenido que deben eliminarse, como excepción a esta regla, a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, es decir, a quienes la ley señala con mínimos de subsistencia, por el monto del ingreso que perciben como producto de su trabajo, que es el equivalente al importe del salario mínimo fijado por la ley correspondiente. Establecerles un

impuesto a quienes perciben el salario mínimo como ingreso, aunque sea de un peso, sería gravar más su precaria situación económica.³

La *uniformidad* significa que todas las personas son iguales frente a la contribución, el impacto de la contribución es igual para todos los que se encuentren en la misma situación; en otras palabras, el pago del gravamen debe ser lo más cercano posible a la capacidad contributiva del particular, y por ésta debemos considerar al menos por lo que se refiere al ingreso por producto del trabajo, el excedente de lo que la ley señala como mínimo de subsistencia.

1.3. Garantía constitucional de equidad tributaria

Como lo apunta Arrijo Vizcaino,⁴ los principios fundamentales de todo orden jurídico se encuentran establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de pronunciamientos generales.

Esos pronunciamientos no son más que enunciados que, por su naturaleza, tienen como propósito fundamental fijar límites al Estado, así como establecer directrices en lo político y en lo social; de tal suerte que las restantes normas, que derivan de la norma constitucional, perfeccionarán y detallarán los principios fundamentales.

Sobre este punto, el maestro Eusebio González menciona que *la influencia de la Constitución es, si cabe, todavía más estrecha respecto al derecho tributario porque esta rama del derecho público no sólo encuentra en la Constitución la distribución y coordinación de las competencias tributarias entre los distintos poderes, sino también la regulación básica de los principios generales (igualdad, legalidad y seguridad jurídica) y específicos (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad), que presiden la función tributaria del estado, tanto en su esfera normativa como en la aplicativa.*⁵

³ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Mc Graw Hill, México, 1998, p. 55.

⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ª, Themis, México, 1998, p. 25.

⁵ González García, Eusebio, Prólogo de la obra *Principios Tributarios Constitucionales*, coedición UNAM, TFF, Universidad de Salamanca e Instituto Domecq, México, 1989, p.1.

En efecto, no puede desconocerse que es la Carta Fundamental la que establece cuáles son las funciones de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y cuáles son los límites a las facultades de la Federación, Estados, Distrito Federal y municipios en materia tributaria.

El sistema tributario, debe tener características tales que faciliten e inviten el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Básicamente son dos las notas más sobresalientes dentro de tal contexto: por una parte el grado de equidad que refleje, ya que conforme sea mayor el grado de equidad que muestre ante la comunidad la predisposición del contribuyente a cumplir será mayor, la injusticia del sistema en muchos casos constituye el pretexto o razón para el incumplimiento. El otro rasgo importante del sistema tributario que coadyuva a su observancia es la certeza del mismo, lo que implica que el sistema tributario esté concebido, diseñado y plasmado en las normas jurídicas con el mayor grado de claridad para el contribuyente, eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad.

En términos generales en el contribuyente existe un cierto recelo ante los órganos de la administración hacendaria, debido básicamente al tipo de relaciones que lo vinculan con éstos y que definitivamente no son del tipo de las relaciones normales con que se vincula con los otros seres humanos, ya que en sus relaciones con lo público o fiscal, el gobernado se ve inmerso en un contexto de relaciones donde todo se encuentra previsto y su voluntad carece de relevancia.

Por ende, la contribución impuesta a los ciudadanos debe ser fijada por el Estado de modo cierto, no arbitrario, la cuota, la época, el modo de pago, deben ser establecidos con claridad y precisión para que el contribuyente esté en condiciones de conocerlas, evitando de esta manera que el Estado se convierta en un dictador en materia tributaria.

La Constitución Política establece los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el derecho fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto publico); el principio de legalidad (no hay tributos sin ley), el principio de aplicación estricta de la ley entre otras.

Ahora bien, la proporcionalidad y la equidad tributaria son condiciones de validez constitucional de las contribuciones, cuyo fin es que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados.

La equidad en la imposición puede adoptar muy diversos significados, desde que lo recaudado se aplique e invierta en programas que realmente y de manera eficaz respondan a necesidades de los gobernados (legitimidad del gasto público), como el que las cargas fiscales vistas en conjunto o aisladamente, pero siempre que en su carácter de exacciones gocen del adjetivo de ser justas.

El vocablo o concepto capacidad contributiva es algo tan incierto, flexible y subjetivo como la justicia. La doctrina anglosajona lo identifica con la capacidad de pagar o *ability to pay*.

La tributación con fines extrafiscales no siempre tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, pues los propósitos no son primordialmente financieros, sino de promoción económica y social (impuesto de transferencia). Así, por ejemplo, Griziotti afirma que los derechos aduaneros proteccionistas sacrifican la capacidad contributiva del individuo a favor de los productores y de la presunta ventaja indirecta a la economía nacional. Giardina al hacer un estudio de la capacidad contributiva a la luz del artículo 53 de la Constitución italiana, concluye que las leyes tributarias deben adoptar como presupuesto del nacimiento de la obligación impositiva, tan sólo aquellos hechos de la vida social que sean índices de la capacidad económica.

Por su parte Founrouge señala que *lo único importante es que la tributación no sea absurda y arbitraria*, la discreción o razonabilidad de los impuestos es circunstancial y debe apreciarse de acuerdo con las exigencias de tiempo, lugar y finalidades económico-sociales de cada tributo, ya que ciertos topes que hoy se reconocen como moderados fueron estimados exorbitantes en el pasado.

El derecho positivo constitucional mexicano en su artículo 31, fracción IV establece como límite al poder tributario, el que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

Sobre este aspecto es de mencionarse que la proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos implica una cuota fija en relación a la categoría o volumen del objeto gravado. En los impuestos directos la proporcionalidad se transforma en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva que se traduce en una presión fiscal mayor sobre los sujetos que obtengan ingresos superiores. La proporcionalidad al sustentarse en un concepto de justicia, coincide con la equidad y por ello es redundante el empleo de ambos términos.

Al respecto Flores Zavala menciona que *es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos proclamado por Adam Smith los súbditos deben contribuir en proporción a los ingresos de que gozan y, esto es equidad.*⁶

El principio de justicia requiere la generalidad -ley no privativa- y la uniformidad -igual sacrificio (mínimo)-, para todos los contribuyentes.

Ahora bien, existen diversos autores que expresan que ambos vocablos son diferentes, ya que equidad es universal y general, mientras que proporcional atiende a la economía del impuesto, que no debe agotar la fuente impositiva y sus gastos de recaudación no deben ser mayores que la propia recaudación. La proporción se establece con el empleo de unas fuentes impositivas frente a otras.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que la equidad es una benigna interpretación de la capacidad económica que permite tener en cuenta diferencias individuales, gravando según la actividad, fuente, cuantía de ingresos y necesidades de la colectividad, por lo que exige tratar a los iguales de la misma manera.

Proporción y equidad significan según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, justicia tributaria y deben definirse en casos concretos no generales, lo opuesto serían contribuciones exorbitantes y ruinosas, supuestos que deben acreditarse como agravios en casos concretos, además de que el examen debe extenderse a todos los impuestos que incidan sobre una misma fuente.

Por cuanto a la doble tributación ha sido aceptada como legal por dicho tribunal, al expresar que el artículo 31, fracción IV constitucional no la prohíbe y que si bien la política fiscal moderna trata de evitarla ello no es motivo para considerarla ilegal, ya que en algunos casos puede ser deseable y necesaria, a condición de no ser exorbitante y ruinoso.

En cuanto a los derechos, su costo debe guardar una discreta (no directa) relación de proporcionalidad con el costo del servicio, al incluirse una parte proporcional del costo de la infraestructura necesaria para prestar el servicio administrativo. Esta garantía no es extensiva a

⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, vigésima tercera edición, Porrúa, México, 1981

contribuciones parafiscales, de acuerdo a lo que previene el artículo 123, apartado "A", fracción XXIX constitucional.

Ahora bien, resta decir que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consagró a la proporcionalidad y a la equidad como garantías individuales, no obstante que no se encuentra disposición relativa en la parte correspondiente de la Carta Magna. Sus antecedentes se remontan hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, donde se proclamó que los impuestos debían ser justos, lo que significa adecuados a la capacidad económica del contribuyente.

La Constitución Federal alude en diversos artículos al principio de igualdad o equidad, por lo que en realidad, si bien se observa, la propia constitución no es sino un listado de propósitos de igualdad; los cuales pueden analizarse desde tres perspectivas diferentes:

1) Igualdad en la ley. No se deben establecer desigualdades en la Ley, es decir, debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Este es el propósito de los artículos 1º, 4º, 12, 17, 28 y 123, de la norma Fundamental. El primero de ellos indica *Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otro que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos de las personas.*

2) Igualdad por la Ley. Debe ser usada como instrumento para lograr una igualdad de las personas, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes. A través de esta se busca la justicia social. En esta línea cabe señalar que el principio *“tiene también como propósito remover los obstáculos para que todos tengan el pleno desenvolvimiento de su personalidad, y que esto significa generar un derecho social que proteja en forma sistemática a los acontecimientos débiles”*.⁷ La Constitución Federal busca este propósito a través de los artículos 2º, 3º, 25, 27, 28 y 123.

⁷ Moreno Padilla, Javier, *El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario*, en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*, TFF, México, 1989, op. Cit., p. 279.

El profesor Moreno Padilla menciona que “*el Estado debe ser impulsor de las estructuras sociales, para que a través del derecho, toda la sociedad participe del cambio. La ley presenta tres estados de igualdad que son armoniosos y complementarios entre sí:*

- a) *El reconocimiento de la igualdad individual;*
- b) *El principio de la igualdad donde se reconozca la igualdad como situación; y*
- c) *La igualdad como transformación social”*⁸

3) Igualdad ante la ley. Significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella.

La igualdad que recoge la Constitución no exige que en México todos debamos ser iguales, al estilo que proponían las teorías comunistas más radicales. La misma Carta Fundamental reconoce diferencias entre los mexicanos y aunque aspira a una igualdad de hecho (*igualdad por la ley*), lo que en realidad establece y busca es una *igualdad en la ley* y una *igualdad ante la ley*. Este criterio ha sostenido el Poder Judicial de la Federación al indicar:

IGUALDAD. LÍMITES A ESTE PRINCIPIO. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, de manera que los poderes públicos han de tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Así, el principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, ello no significa que todos los individuos deban ser iguales en todo, ya que si la propia Constitución protege la propiedad privada, la libertad económica y otros derechos patrimoniales, está aceptando implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; es decir, el principio de igualdad no implica que todos los sujetos de la norma se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio) desigual e injustificado. En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de

⁸ Moreno Padilla, Javier, Op. Cit., p. 276-277.

*igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*⁹

Principio de equidad e igualdad tributaria .

1) Fundamento. El fundamento de este principio es la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Federal, en la parte que establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir de la manera proporcional y *equitativa* que dispongan las leyes.

2) Elementos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sintetizado (siguiendo sin duda a la sentencia de 26 de abril de 1990, del TCE) los criterios que mantiene en relación al Principio de igualdad ante la ley enumerando sus elementos o características y así, en la tesis de jurisprudencia 198, del Pleno, sostuvo:

*EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*¹⁰

⁹ Novena época, Primera Sala, Tomo XX, octubre de 2004, Tesis 1ª J/2004, p. 99.

¹⁰

Novena Época, Pleno, Tomo I, Apéndice 2000, Tesis 198, p. 240.

3) Su autonomía como derecho fundamental. En su origen el Principio de equidad contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se le consideró inseparablemente ligado al de proporcionalidad, de suerte que las primeras interpretaciones del Poder Judicial de este artículo aludían al Principio de generalidad de las contribuciones como comprensivo de ambas garantías. Sin embargo, este estado de cosas cambió muy recientemente cuando a finales de la década de los años 80's se formó jurisprudencia diferenciando ambos principios. A partir de entonces, el Poder Judicial ya no menciona el principio de generalidad cuando tiene que resolver una controversia donde se ventila la posible violación a la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal, sino se refiere específicamente a una u otra garantía individual, o en su caso, a la violación de ambas.

Lo anterior, se refleja en la siguiente tesis de jurisprudencia:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.¹¹

4) Su contenido. Este Principio no prohíbe cualquier desigualdad, sino sólo aquella desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación objetiva, es decir cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria. En este sentido se han pronunciado diversas tesis del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre ellas las jurisprudencias 42/97 y 24/2000, que indican respectivamente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de

¹¹ Octava Época, Tercera Sala, apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 274, p. 255.

*equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*¹²

*IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.*¹³

Considero que las leyes tributarias (con apoyo en el artículo 31, fracción IV, que contempla el principio de equidad) pueden imponer medidas que tienden a corregir los efectos dispares que, en orden al disfrute de bienes garantizados por la Constitución, se sigan de la aplicación de disposiciones generales en una sociedad cuyas desigualdades radicales han sido negativamente valoradas por la propia norma fundamental.

En suma, el Principio de equidad puede exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial. Esto lleva de la mano a considerar que en muchos casos la desigualdad no sólo no se prohíbe, sino que se exige en aras de una mayor igualdad. Es por esa

¹² Novena Época, Pleno, Tomo V, junio de 1997, Tesis P./J. 42/97, p.36.

¹³ Novena Época, Pleno, tomo XI, marzo de 2000, Tesis P./J.24/2000, p. 35.

razón que muchas medidas discriminatorias que contienen algunas leyes fiscales han sido declaradas razonables a la luz de los principios constitucionales, pues tampoco debemos olvidar que este principio *no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia.*¹⁴

5) La igualdad tributaria vista en forma global y no aisladamente. El profesor Servando J. Garza ha dicho que *solo con la combinación adecuada de impuestos directos e indirectos se logra la igualdad y justicia tributaria, pues tanto los primeros como los segundos, considerados aisladamente, no reúnen este requisito.*¹⁵

6) El principio de equidad o igualdad frente a los extranjeros. En la doctrina se ha planteado el problema relacionado con la obligación que tienen los extranjeros para contribuir a los gastos públicos de la Nación. Esto, en atención a que el artículo 31, fracción IV, Constitucional en forma expresa señala que somos los mexicanos los obligados a hacerlos.

A pesar de esto los extranjeros también están obligados a contribuir por varias razones fundamentales:

a) El artículo 73, fracción VII, permite al Congreso establecer cualquier tipo de contribución para sufragar los gastos públicos, incluyéndose implícitamente a los extranjeros, pues no hay disposición constitucional que lo prohíba.

b) Por que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido tesis en el sentido de que los extranjeros también están obligados a contribuir a los gastos públicos.

c) Por que existe una Convención sobre Condición de los Extranjeros suscrita por México, cuyo artículo 4º establece: *los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población.*

¹⁴ Escribano López, Francisco, Principio de Igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional, Papeles de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1989, p. 10.

¹⁵ Garza, Servando, *Op. cit.*, pp. 73 a 75

Además de lo anterior, que se aplica en la materia fiscal federal, en el ámbito estatal los extranjeros también están obligados a contribuir a los gastos públicos de cada entidad federativa, como en el caso del Distrito Federal. En la Convención sobre Condición de los Extranjeros, en su artículo 8º, fracción IV, indica que *los extranjeros deben contribuir a los gastos públicos en la proporción, forma y tiempo que dispongan las leyes sujetarse a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los concedidos a los mexicanos.*

7) Equidad en los gastos públicos. En nuestro país no existe precepto constitucional que expresamente obligue a que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos; sin embargo, se estima que tampoco es necesario, pues implícitamente debemos aceptar la íntima conexión entre uno y otro rubro como lo indica el propio artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

De esta manera, la exigencia de igualdad no debe quedar confinada sobre las contribuciones exclusivamente, sino debe ensancharse también al gasto público.

La equidad, en definitiva, debe proyectarse tanto sobre los ingresos como sobre los gastos. No puede predicarse la equidad de los ingresos cuando simultáneamente el gasto público está diseñado en forma inequitativa.

CAPÍTULO 2

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1. La relación Jurídico- Tributaria

Es importante resaltar que dentro del Derecho Fiscal existen relaciones entre diversos sujetos, relaciones que tienen la calidad de jurídicas precisamente por que están sancionadas y reconocidas por el derecho. Estas relaciones forzosamente se establecen entre dos sujetos, acreedor y deudor de la prestación que es el objeto de dicha relación.

Cuando el objeto de esta relación es el de pagar cualquier prestación económica al fiscal, se le denomina relación jurídica fiscal sustantiva y se llama relación jurídica tributaria sustantiva, cuando el objeto de dicha relación es el pago de una contribución.

Por otro lado, las relaciones que tienen como contenido un hacer, un no hacer o un tolerar no un dar, como en las relaciones sustantivas, serán formales fiscales o tributarias, según el caso. Por ello podemos decir que cuando el deber jurídico general se particulariza frente a una determinada situación de hecho y surge la pretensión tributaria concreta, estamos en presencia de una relación jurídica tributaria.

Cabe precisar, que las relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución.

Por otra parte, las relaciones jurídicas que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria. Como su enlace con las obligaciones

sustantivas es de naturaleza teleológica, resultarán fiscales o tributarias según que tutelen obligaciones sustantivas tributarias o fiscales.

2.2. Nacimiento de la obligación Tributaria

En México, con el nombre de causación, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

La distinción entre el momento de causación y de exigibilidad es altamente importante, por que marca dos etapas distintas en la génesis y actuación del crédito tributario, que pueden estar sometidos a principios diferentes. En efecto, la causación, como instante de consumación del hecho generador, tiene directamente relación con éste, en verdad marca el instante en que éste se completa, en sus elementos materiales y temporales y por ende, su regulación pertenece al legislador, único con potestad para el establecimiento de tributos, en virtud del principio de legalidad.

En cambio la determinación del instante en que la obligación se torna exigible, al no tener tanta vinculación con su existencia misma y refiriéndose únicamente al momento en que el pago deberá ser vertido en arcas fiscales, es susceptible de un manejo más flexible y por ende, se acepta pacíficamente que la fijación del plazo para el mismo pueda ser cometida al Poder Ejecutivo sin perjuicio del principio de legalidad, aún encarado éste en su concepción más estricta y ortodoxa.

Por su parte, la obligación tributaria se estructura como cualquier otra obligación jurídica, es decir, como un derecho de crédito y de una correlativa obligación. Sin embargo, esto no debe llevarnos a asumir que su regulación debe ser idéntica, antes bien, no debe perderse de vista que la calidad pública de que está investido el fisco condiciona de manera significativa el régimen jurídico aplicable, lo cual se demuestra, por ejemplo, con el régimen excepcional de garantías de que está dotado el crédito tributario.

Ahora bien, podemos entender la obligación fiscal o tributaria, como el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo de la relación con el sujeto activo de la misma y, en virtud del cual, el primero queda compelido a realizar una prestación a favor del segundo.

Las obligaciones fiscales y tributarias pueden dividirse en: obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. La primera es la principal, es decir, la obligación de pagar las deudas sustantivas; pagar el Impuesto al Valor Agregado, pagar el Impuesto sobre la Renta, pagar el Impuesto Predial, etcétera.

Las obligaciones de hacer, consisten en formular una declaración de impuestos, realizar un informe para el fisco, expedir comprobantes por las actividades que se realizan, llevar la contabilidad de nuestro negocio, llevar consigo el pedimento de importación, tratándose de mercancías de esta calidad, dictaminar estados financieros en algunos casos, etcétera.

Las obligaciones de no hacer, como oponerse al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, mudar el domicilio fiscal sin dar aviso a Hacienda, dictaminar estados financieros sin cumplir los requisitos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, destruir las maquinas de comprobación fiscal que les haya proporcionado Hacienda, efectuar depósitos en cuentas bancarias personales cuando se trate de movimientos de la empresa, declarar ingresos menores a los percibidos realmente, entre otros.

Las obligaciones de tolerar consisten, entre otras, en permitir que las autoridades fiscales realicen visitas domiciliarias o de inspección; que se efectúen avalúos de toda clase de bienes, allegarse las pruebas necesarias para formular denuncias, requerir a los contribuyentes que exhiban cierta documentación ante las oficinas de Hacienda.

Establecer con claridad estos conceptos es fundamental para no confundir la intención legislativa al redactar leyes fiscales; por ejemplo, el artículo 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece que el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en los que se determine la existencia de una obligación

fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. Según lo antes dicho, resulta que pueden impugnarse en juicio de nulidad ante ese Tribunal todo tipo de resoluciones de carácter fiscal en las cuales se requiera al contribuyente una prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar, y considere le causa agravio y no únicamente cuando se establezca una obligación de pagar cierta cantidad.

La corriente comúnmente adoptada por la doctrina tradicional y por los propios tribunales es la que acepta que la obligación tributaria sustantiva, nace desde que se realizan los hechos o actos jurídicos previstos en la ley como presupuesto. Con base a esta doctrina se dictó la siguiente tesis por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

OBLIGACION TRIBUTARIA. Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el fisco federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como lo son las de que, en el dominio de los impuestos directos, la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos para hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez y para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad”¹

Ejemplo de esto, es el que no obstante haber comprado un automóvil en el año 2002, hayamos pagado el impuesto sobre su tenencia hasta el 2005, con los recargos y multas correspondientes, pues según la ley, lo debimos pagar desde el momento en que lo compramos.

¹ C.S. entre 551/38 y 550/38. Resuelta el 13 de enero de 1941.

Otra corriente doctrinaria afirma, que la obligación fiscal nace cuando el Estado determina y liquida la deuda; o sea que la deuda nace sólo cuando el Estado liquida al contribuyente lo que le adeuda con recargos y multas. Puede suceder que el particular pague el impuesto en el 2002, pero tal vez estaba exento de hacerlo por alguna disposición, o bien que pague más de lo debido. Aún cuando en ambos casos el fisco deberá devolver lo recibido; esto nos indica que la deuda nace desde el momento en que Hacienda determina que se verificó el presupuesto hipotético previsto en la ley y liquida en cantidad fija la deuda. La consecuencia más importante de esta teoría es que si no hay obligación tributaria, porque ésta no ha nacido aún tampoco habrá relación jurídica tributaria, sino deberes tributarios y poder de imposición.

En nuestro país no parece haber discusión de que la primera teoría es la prevaleciente en términos del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que establece 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. Postulado que ha confirmado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al decir:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. LEY APLICABLE PARA CALCULARLO. Según lo dispone el artículo 21 de la ley relativa, el impuesto sobre la Renta debe pagarse en el momento de la percepción, de donde se concluye que debe aplicarse la ley vigente en dicho momento para calcular su monto, sin importar, por tanto, la fecha en que se haya hecho exigible el crédito.

2.2.1. Hecho imponible y el hecho generador

En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.

La hipótesis es un concepto, una entidad ideal. En materia tributaria podría expresarse de esta manera: La persona que celebre un contrato de compraventa... La persona que reciba una remuneración por su trabajo ...La persona que reciba un dividendo de una sociedad... A esas hipótesis sigue un mandato: Pagará una cantidad X de dinero al Gobierno Federal Mexicano. Y luego viene una sanción para el caso de incumplimiento:

Si no paga esa suma de dinero, se le cobrará por la vía de la ejecución forzosa, además pagará intereses moratorios o recargos, además pagará una multa de X cantidad.

Ahora bien, para que cualquier persona concreta tenga la obligación de pagar la suma de dinero que manda la hipótesis, es necesario que esa persona la concrete en realidad, que incida, que celebre la compraventa, que perciba el sueldo, o que cobre el dividendo.

En el Derecho Tributario tiene particular importancia el presupuesto, o la hipótesis en la realidad, que incida, que celebre la compraventa, o perciba el sueldo, o tesis y su estudio ocupa un lugar preeminente, tanto por razones teóricas como prácticas. Como dice Ataliba: *En la hipótesis se concentran las cuestiones más tormentosas y complejas. Frente a cada problema, la disección de las hipótesis es la que desafía al jurista. Reconocer las cosas y personas calificadas, descubrir las imputaciones y sus efectos, contenidos en la ley, interrelacionar las normas, ahí está la grande y difícil tarea del hermeneuta, en cada caso concreto. En tanto no ocurra el hecho descrito en la hipótesis, el mandato queda en suspenso, no incidiendo. Su incidencia es condicionada a la realización de la hipótesis.*²

Ahora bien, el presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: presupuesto, *fattispecie* (Italiano), *fait generateur* (francés), *tabtestand* (alemán), hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria.

En México se han usado más ampliamente las expresiones: hecho generador y en menor escala hecho imponible.

Al presupuesto o hecho imponible se refiere el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación y su correlativo del Código Financiero del Distrito Federal, cuando disponen:

Artículo 6° CFF. 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.

² Ataliba, Geraldo, *Hipoteses de Incidencia Tributaria*, 2ª ed., Sao Paulo, 1975

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

Artículo 50 CFDF La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

La hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica contenida en la ley, de un hecho y por tanto es un mero concepto, necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico, es un concepto en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. Aún más, la hipótesis de incidencia no es un mero y simple concepto en la acepción filosófica del término, ya que, por definición, es una manifestación legislativa, está contenida en un enunciado legal, es decir, que no es un mero concepto como tal, si no que estamos en presencia de un concepto legal, esto es, existe en la ley, consistente en una proposición legislativa, es una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho, sus aspectos, por tanto, no tienen naturaleza o cualidad diversas, son también conceptuales, participan de la naturaleza de conceptos legales y deben ser entendidos como entes jurídicos.

El concepto legal designa a una cosa, designación ésta que es su contenido. Por ello el contenido de la hipótesis de incidencia no es el estado de hecho, sino su designación o descripción; por tanto, la hipótesis significa el estado de hecho, dirigirse a él, pero no se confunde con él.

Todas las obligaciones del Derecho Tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde; y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación, distinta a las demás.

La más importante, la central de todas las obligaciones de incidencia, de todos los hechos imponibles, es la que dispone a la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo.

Pero existen otras hipótesis o presupuestos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones también pecuniarias, pero accesorias a la principal como son el pago de lo indebido, intereses moratorios, garantías, entre otras; cada una de las cuales corresponden a hipótesis de incidencia o hechos imponibles distintos e independientes.

También puede decirse que existen hipótesis o presupuestos de hecho para el nacimiento de las obligaciones tributarias formales, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar; algunas de esas hipótesis suponen únicamente la realización directa e inmediata del presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio, entre la ley y la obligación, que es una orden o acuerdo de autoridad.

El hecho generador. El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público.

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

Para Ataliba, el hecho generador, es el hecho en concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria.³

³ Ataliba, Geraldo, Op. Cit.

Ya se habrá advertido que existe poca uniformidad y promiscuidad en el uso de nombres. El presupuesto o hipótesis es llamado a veces hecho generador. El hecho fenoménico realizado y contemplado por la hipótesis, a veces es llamado también hecho generador, y a veces, hecho imponible. Por tanto, no debe uno dejarse guiar por los nombres, hasta encontrar qué significado da cada autor a esos vocablos.

No obstante, el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, puede recibir el nombre genérico de hecho tributario, a fin de que comprenda las especies de tributos, por el nombre hecho imponible se refiere mas bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho y de la contribución especial.

Por el contrario, el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse en la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo, preferimos llamarlo hecho generador. Este vocablo ya tiene bastante aceptación en el medio jurídico del país.

Hecho Imponible. El hecho generador, debe tener la misma importancia que se concede al delito en el Derecho Penal, y que en la formulación correcta del Derecho Tributario, el estudio del presupuesto legal debe situarse en un primer plano de consideración, previo a todos los demás problemas.

Berliri, define el hecho imponible como el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos, y se propone las siguientes tesis:

Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.

Que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo que hace.

Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce.

Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, no es posible determinar en qué relación de causalidad se encuentran respecto a los efectos.

Que los hechos imponibles específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterizador a un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho. Normalmente se da con frecuencia el fenómeno de que un hecho generador sea, a su vez, parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar un hecho distinto.

4

Finalmente es importante señalar que el hecho imponible es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones: a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria, alícuota, base de cálculo, exenciones; e) distinción de los tributos; f) clasificación de los impuestos en directos e indirectos; g) elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria.

2.2.2. El sujeto activo de la obligación tributaria

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *Ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho.

Como expresa nuestro Código Tributario, estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al

⁴ Berliri, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II. Ed. Derecho Financiero. Madrid. 1964.

propio al Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no es ilimitada, ya que dependen de la ley, su accionar será siempre un reflejo de la voluntad del Estado.

Para el estudio del sujeto activo, se tiene que analizar la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual es titular de la pretensión tributaria; ese estudio, afirma, es extraño al Derecho Tributario Material y pertenece más bien al Derecho Constitucional. Sin embargo, como a través de la ley tributaria positiva la pretensión del tributo puede ser atribuida a un sujeto diferente del que posee la soberanía, el sujeto activo del cual hay que ocuparse en el derecho tributario material es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos. El Derecho Constitucional es anterior al Derecho Tributario Material, siendo su objeto normar la soberanía del Estado en el sector de la actividad tributaria, ello sin embargo no es un obstáculo para que el estudioso de la actividad tributaria realice un breve enfoque de estos conceptos con la pretensión de aclarar correctamente los alcances de la potestad tributaria.

Se puede definir el sujeto activo de la obligación tributaria, como el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria y más genéricamente como aquel a quien se le adeuda una prestación fiscal consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

2.2.3. El sujeto pasivo de la obligación tributaria

El estudio del sujeto pasivo, también llamado contribuyente o causante, es el sujeto obligado a pagar la contribución, por realizar ellos mismos el hecho generador previsto en la ley, es decir que corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º, enumera una serie de sujetos pasivos; primero indica que las personas físicas y las morales están obligadas al contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Después agrega que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Posteriormente menciona que los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos, pero que quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Finalmente anota que las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos se presenta de la siguiente manera:

Contribuyente.- Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de destinatario legal tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. En nuestra legislación se preceptúa qué contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cuál se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Responsable.- El responsable es aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste, tales como:

Responsables Solidarios.- La responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria). Nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Es necesario anotar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria: 1. Solidaridad entre Contribuyentes, cuando la realización del hecho imponible es atribuido a varios sujetos pasivos, cada uno de los cuales actúa a título de contribuyente. Es el caso de los condominios de un inmueble respecto al impuesto predial; 2. Solidaridad entre el Contribuyente y el tercero ajeno a la realización del hecho imponible, cuando coexisten el responsable por deuda propia o destinatario legal tributario y el tercero extraño a la realización del hecho imponible

Responsables Sustitutos.- Se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible.

Responsable por Sucesión.- La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad esta limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

Agentes de Retención y Percepción.- El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco por concepto de tributo, por ejemplo un empleador respecto a los dineros que debe pagar a sus trabajadores en el caso del Impuesto sobre Renta. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido.

El agente de percepción es aquél que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto

con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él, el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

2.3. Determinación y liquidación de la obligación tributaria

De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación y el 51 del Código Financiero del Distrito Federal, la obligación fiscal se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

En ese contexto, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama crédito fiscal; la liquidación está prevista en el artículo 6, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, de cuya orden se desprende que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, agregando que dentro de esos preceptos se deben incluir los que aportan los elementos para fijar su monto, no obstante que les sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Atentos a lo previsto por el artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, la determinación o liquidación de los créditos fiscales, por regla general corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario. En la exposición de motivos del citado Código Tributario Federal, se dice...*por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar.*

Pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o liquidación de los créditos fiscales deben ser hechas por las autoridades fiscales. En este caso los sujetos pasivos informarán a las autoridades de la realización de los hechos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal y los que sean pertinentes para la liquidación del crédito dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el fallo que se transcribe a continuación señaló y separó las etapas o fases del crédito fiscal que son su nacimiento, liquidación y exigibilidad, diciendo:

*La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida o sea el accertamento, según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad.*⁵

En Italia tanto la legislación como los tratadistas, han acuñado la palabra *accertamento* para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a la fijación de los elementos inciertos de la obligación.

El *accertamento* o acetamiento traducido en nuestro idioma, se explica como la doble acción de la autoridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, es decir el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación.

Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos que mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos, se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta

⁵ Revista del TFF, T. 12, p. 5896.

los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene el carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente, por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o *quantum* de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria.

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la Ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la Ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La liquidación, la realización de las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La liquidación, la realización de las operaciones matemáticas para precisar el *quantum* de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, y conforme a las normas vigentes en el momento de su causación.

La determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse:

- a) Por el contribuyente. En nuestro Sistema Fiscal prevalece el principio de autodeterminación de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la Ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, sólo que expresamente se disponga lo contrario, de conformidad con el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación. Este sistema prevalece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la Ley.

- b) Si es la autoridad fiscal a la que corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la Ley, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, en los términos del Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

- c) Por acuerdo de ambos, es cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la Ley de que se trate, determinarán el monto a pagar. Actualmente no se utiliza en nuestra legislación por considerarse que fomenta la corrupción.

2.3.1. Diferencias entre nacimiento o causación de la obligación y su determinación y liquidación

Es importante precisar que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria, por darse en momentos diferentes. La obligación contributiva o tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la Ley como generadoras de la obligación. En cambio, la determinación de la obligación contributiva o tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la Ley como generadora de dicha obligación.

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

A partir de la naturaleza de cada contribución, ya se trate de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, y para lograr un efectivo control en su recaudación, los momentos en que se causa, se determina, se liquida y se entera el importe a pagar, se deben considerar las variantes, según la contribución de que se trate.

En atención a lo anterior, se presentan los siguientes casos:

- a) La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación. Como ejemplo se pueden citar: los derechos por la explotación forestal, primero se paga el importe y posteriormente se realiza la explotación.
- b) La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación. Como ejemplo, se tienen: los derechos por servicio de correos, en los cuales el importe se paga en el momento de solicitar el servicio de remisión de la pieza postal.
- c) La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación. Esta situación es la que actualmente prevalece en la mayoría de las leyes fiscales, por ser más cómodo para el contribuyente, estando sujeto a un registro para el control y revisión de sus obligaciones.

2.3.2. Métodos doctrinarios para la determinación de las contribuciones.

Los principales métodos que la doctrina recomienda para la determinación de las contribuciones, los cuales varían según la naturaleza de éstas son:

- a) El método indiciario

Se basa en presunciones, toda vez que toma en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar con mayor o menor precisión su capacidad contributiva; o del objeto gravado para determinar su consumo. Los principales métodos indiciarios son:

I. El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse. De acuerdo con este método, se determinan las contribuciones por la autoridad fiscal, tomando en cuenta la potencialidad de la producción de la maquinaria y de la materia prima

empleada, estimando la producción en un periodo determinado, y sobre el volumen se aplica la cuota o tasa correspondiente, obteniéndose el importe a pagar.

II. El método basado en el giro del negocio y del capital en él invertido. Según este método, la contribución a pagar está en función de cuál es el giro o actividad del negocio y del importe del capital invertido, y sobre esta base se le aplica la cuota o tasa correspondiente y se obtiene el importe de la contribución a pagar.

III. El método basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza. En este método se determina el monto de la contribución a pagar, tomando en cuenta el nivel de vida del contribuyente, en función del gasto, lo cual determina su capacidad económica, que compulsado con lo declarado se verifica su veracidad.

b) El método objetivo

Este método consiste en determinar el importe de la contribución a pagar, señalando una cuota o tasa, en razón del peso, medida, volumen, número o valor de la mercancía producida o enajenada. La mayor parte de los impuestos indirectos utiliza este método por ser más cómodo y sencillo.

c) El método declarativo

Este método consiste en obtener el importe de la contribución a pagar, según los datos que se obtengan de acuerdo con la declaración o manifestación que se presente. Los métodos declarativos más comunes son:

I. El método declaración jurada, en el cual el contribuyente, al presentar su declaración, lo hace bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en la misma son ciertos. Existen dos formas de declaración jurada, la universal y la particular. La declaración jurada universal es la que se realiza en toda declaración que se presenta ante las autoridades fiscales. La declaración jurada particular es la que se realiza personalmente, ante la autoridad fiscal y previo requerimiento de que

manifieste bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en su declaración son ciertos, apercibiéndolo de las sanciones en que incurren las personas que se conducen con falsedad.

II. El método declarativo con inspección de libros, otorga a las autoridades fiscales el derecho de exigir al contribuyente que exhiba los libros de su contabilidad y la documentación comprobatoria de sus operaciones, a que está obligado, para verificar su debido cumplimiento y determinar, en su caso, las contribuciones omitidas e imponer las sanciones correspondientes.

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

2.3.3 Procedimientos Establecidos en la legislación fiscal para la determinación, liquidación o cuantificación de las contribuciones.

Nuestra Legislación Fiscal Federal establece en forma expresa dos clases de procedimientos para determinar, liquidar o cuantificar el importe de las contribuciones a pagar, y utiliza además, en forma implícita, los recomendados por la doctrina financiera, los cuales dependen de la naturaleza de cada contribución, sin hacer referencia a ellos en forma expresa o en términos declarativos.

Existen dos procedimientos en nuestra Legislación Fiscal Federal:

1. El procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta. Es aplicable este procedimiento cuando se obtiene el importe de la contribución a partir de los resultados que arrojen los estados financieros (posición financiera y de resultados), cuando los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad; o del valor real de los bienes o actos realizados, cuando no estén obligados a llevarla. También lo aplican las autoridades fiscales cuando es a ellas a las que les corresponde efectuar la determinación y liquidación, y

dispongan de información cierta al ejercer las facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2. El procedimiento de liquidación sobre base presunta. Se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la Ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo, total o parcialmente. Esto se desprende del contenido de los artículos 55, 56, 57 y 60 del Código Fiscal de la Federación.

2.4. Extinción de la obligación tributaria

Una vez que se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida, es decir, que se ha fijado o cuantificado su monto en cantidad cierta a cargo del contribuyente, surge el crédito fiscal y de no encontrarse en duda su procedencia, corresponde al sujeto pasivo extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley fiscal respectiva, toda vez que de no hacerlo dentro de dicho plazo, el crédito fiscal se hace exigible, siendo obligación de la autoridad exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En materia fiscal son aplicables los mismos principios jurídicos que rigen la extinción de las obligaciones civiles, o sea las contraídas solamente entre particulares, como lo es la compraventa por ejemplo; pero no le son aplicables del todo al derecho fiscal, por que éste sólo admite como formas de extinción de las obligaciones contributivas las siguientes:

1. el pago
2. la compensación
3. la prescripción
4. la condonación

2.4.1. El pago

Es la forma típica para extinguir la obligación. Consiste en el cumplimiento de un crédito fiscal determinado. Nuestra doctrina nacional ha dividido con acierto las diversas formas de pago que se presentan:

1. Pago liso y llano o definitivo. Es el que se efectúa con ánimo de cumplir la obligación fiscal. En principio es aceptado por el fiscal, aunque está sujeto a verificación. Está previsto en los artículos 6° y 20 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 6° indica que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de su terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

El artículo 20, establece algunas reglas importantes en materia del pago de contribuciones y sus accesorios: que el pago se debe hacer en moneda nacional, salvo que se haga en el extranjero, en cuyo caso podrá efectuarse en moneda del país de que se trate; que en general, los medios de pago son los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, aunque en casos especiales se aceptan pagos en efectivo, cheques personales y otros medios; que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes que al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- a. Gastos de ejecución
- b. Recargos
- c. Multas
- d. Indemnización por cheque devuelto

Pago bajo protesta. Es el pago que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito. Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo establece expresamente, es natural suponer que cuando se paga en esta forma, la administración debe forzosamente suspender el procedimiento administrativo de ejecución, en virtud de estar no sólo garantizado el crédito sino pagado.

Pago provisional. Algunos autores consideran que puede hablarse de un pago provisional y un pago en anticipos, pero con el propósito de evitar confusiones, podemos referirnos sólo al pago provisional, presentándose éste cuando el contribuyente en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo, a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder. Estos pagos provisionales se calculan conforme a estimaciones previamente establecidas en la ley, en algunos casos, o de plano se trata de un pago a cuenta.

Los pagos provisionales o de anticipos tal vez puedan entenderse mejor con la siguiente tesis: *La obligación de pagar anticipos, es independiente de la obligación de pagar impuestos, de manera que una persona puede no estar obligada a pagar impuestos del periodo correspondiente, por no haber utilidades gravables y esto no significa que el causante no tenga obligación de cubrir anticipos.*

Pago a plazos. Está previsto en los artículo 66 del Código Fiscal de la Federación y se refiere a la posibilidad de que los contribuyentes puedan pagar a plazos, ya sea diferidos o en parcialidades, las contribuciones omitidas y sus accesorios hasta en 48 mensualidades, siempre que lo soliciten y cumplan con los demás requisitos legales, entre ellos que se garantice el interés fiscal.

Existen por otro lado, algunos actos en los cuales los contribuyentes enteran al fisco ciertas cantidades de dinero y a las que se les ha calificado como pago, sin serlo propiamente, ya que no extinguen la obligación fiscal. Nos referimos al pago en garantía, que es en realidad un depósito en garantía, y al pago de lo indebido, en lo que no puede extinguirse una obligación que nunca tuvo en contribuyente.

Devolución de pago indebido. Como se estableció, la relación jurídica tributaria se articula a modo de un derecho de crédito con su correlativa obligación, de modo que si bien el contribuyente en la mayoría de los casos tiene la obligación sustantiva de pagar un crédito, en algunos casos, también la autoridad fiscal se ve precisada a pagar al contribuyente sumas de dinero, como es el caso de la devolución de contribuciones.

El fundamento de esta figura se halla en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y el 71 del Código Financiero del Distrito Federal, en los que se expresa que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. El fisco federal debe devolver esas sumas dentro de los 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud con todos los informes y documentos que establecen las disposiciones aplicables. Las cantidades devueltas deberán entregarse actualizadas y con intereses (de un monto igual a los recargos) en caso de que la devolución no se efectúe dentro del plazo antes mencionado o se niegue y posteriormente se conceda por la autoridad en cumplimiento de una resolución que así lo ordene.

2.4.2. La compensación

La Teoría General de los Obligaciones indica que existe la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, respecto de deudas líquidas y exigibles. El efecto de la compensación será extinguir las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

En materia fiscal la compensación está prevista en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. A partir de 2004 los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán

optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar pro adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de importación, los administre la misma autoridad y no tengan un fin específico, incluyendo sus accesorios.

También existe la compensación entre sujetos de derecho público, por ejemplo entra la Federación y un Estado. Este supuesto está regulado por el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación.

2.4.3. La condonación

La condonación o remisión de deuda se presenta cuando el acreedor por un acto jurídico unilateral o por convenio con su deudor, renuncia a su derecho.

El Código Fiscal de la Federación instituye la condonación y reducción de créditos fiscales como medio de extinción de los mismos. Tal institución equivale a la remisión de la deuda que establece el Código civil cuando dispone que cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

Existen la condonación de las obligaciones fiscales y la condonación de multas fiscales. Ambas tienen regulación diversa y proceden en casos específicos. En el Código Fiscal de la Federación se establecen respectivamente en los artículos 39, fracción I y 74. Procede la condonación o perdón de los créditos fiscales y obligaciones fiscales en general, cuando existen circunstancias especiales, como catástrofes; se afecte la situación de una región o de una actividad económica, etc. La medida debe ser general y no particular, pues de ser así se trataría de una orden administrativa desigualitaria.

2.4.4 La prescripción

Es el medio que consagra la ley, de liberarse de cubrir el importe de un crédito fiscal y la imposibilidad de la autoridad para exigirlo, en virtud de haber transcurrido el tiempo que marca el Código Fiscal de la Federación.⁶

En el Derecho Fiscal sólo existe la prescripción liberatoria, es decir aquella que por el sólo transcurso del tiempo y de la satisfacción de cierto requisitos, libera al deudor de la obligación principal o sustantiva. Como existen obligaciones tanto a cargo de los contribuyentes, cuando estos tienen adeudos fiscales, como obligaciones a cargo de la Hacienda, cuando esta debe devolver cantidades pagadas de más por los contribuyentes, existe la prescripción a favor de los dos. La regla general es que los créditos fiscales para ambos sujetos, prescriben a los 5 años, de conformidad con los artículos 146 y 22 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

La prescripción empieza a correr desde el momento en que el pago pudo ser legalmente exigido, según el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. Se interrumpe cuando se realiza cualquier gestión tendiente a la determinación del crédito que se notifique al deudor, ya se trate del fisco o del contribuyente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado que el artículo 146 implica que el plazo para que opere la prescripción se inicia una vez determinado el crédito. Así ha dicho:

PRESCRIPCIÓN. PARA QUE PUEDA COMENZAR CON SU CÓMPUTO, ES NECESARIA LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO. El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de carácter sustantivo, en tanto contempla la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo (cinco años). A esa extinción la denomina expresamente como prescripción. Así, el mencionado numeral está ubicado en el capítulo III, llamado “Del procedimiento administrativo de ejecución” e instituye que el término para que se actualice la figura de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Al hablarse de pago, se entiende que previamente fue determinado un crédito, por lo que no puede sostenerse, válidamente, que el citado numeral se refiera a la

⁶ Díaz Gonzalez, Luis Raúl, Caducidad y Prescripción según el Código Fiscal de la Federación, en revista PAF, num. 55, 2ª Quincena, ECASA, México, enero de 1992, p 13.

extinción de las facultades del fisco. Para que inicie el plazo de cinco años a que se refiere el artículo 146 que se comenta, y a fin de que pueda estimarse actualizada la prescripción, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito y que el contribuyente no realice el pago correspondiente o garantice su monto dentro del plazo previsto en la legislación tributaria federal, pues de otra manera no se entendería que el Código Fiscal de la Federación distinguiera entre caducidad y prescripción, y que el citado artículo 146 hablara de “crédito fiscal”, así que el término para su “prescripción” inicia a partir de la fecha en que el “pago” pudo ser legalmente exigido. Luego, en el caso de que se interponga algún medio de defensa en contra de la determinación del crédito por parte del fisco, será hasta el momento en que se notifique al contribuyente la resolución que confirmó esa determinación, cuando inicie el término de la prescripción, pues hasta este momento cuando el pago puede ser legalmente exigido”⁷

2.4.5. Modalidades de la extinción de la obligación tributaria

Tomando en consideración que dentro del derecho civil existen figuras por las cuales se extinguen las obligaciones, algunos tratadistas han intentado aplicar dichas formas de extinción de las obligaciones al derecho fiscal y han propuesto una subdivisión de extinción de la obligación tributaria, cabe señalar que dicha clasificación no es abiertamente aceptada, debido a que algunas figuras que se estudiarán a continuación, son una variable del pago, prescripción, compensación o condonación, o simplemente sus efectos no son la de extinguir la obligación, como es el caso de la cancelación.

a) La caducidad

Consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.⁸

Jiménez González nos dice: La caducidad en materia fiscal federal no corresponde ni coincide en sus rasgos esenciales con la figura de la caducidad prevista en otros ámbitos del derecho federal mexicano, ya que en este último caso, la caducidad es una institución procesal, es decir,

⁷ Novena Época, Tercer Tribunal colegiado en Materia Administrativa del Sexto circuito, Tomo XVI, diciembre de 2002, Tesis VI.3° A.102 A, p. 816.

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México, 1990.

siempre se da dentro del marco de un proceso, mientras que en materia fiscal federal la caducidad no tiene tales características.⁹

El plazo para que se presente la caducidad es generalmente de 5 años, tal y como se desprende del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. A pesar de esta regla general, existen varias excepciones en las cuales el término para que opere la caducidad es de 3 o de 10 años. Será de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad, etc. Por ejemplo, el licenciado Fulanito Gómez no ha solicitado su RFC y por lo mismo, ni siquiera sabe que existe. A pesar de ello, el mencionado licenciado pretende que el fisco declare que sus obligaciones fiscales han prescrito por el sólo transcurso de 5 años. Sería injusto que en tales condiciones prescribiera su obligación en el mismo plazo que otra persona que sí está registrada ante Hacienda. En estos casos, se aumenta al doble el término para que opere la caducidad.

La caducidad se suspende cuando el particular interpone algún recurso o medio de defensa. En realidad la caducidad es una figura para extinguir obligaciones formales, pero al ser imposible revisar si un contribuyente pagó correctamente sus impuestos, de hecho resulta otra forma de extinguir la obligación fiscal sustantiva. También la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado sobre el particular al decir *...la caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal.*¹⁰

b) La confusión

La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona.

⁹ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Ed. ECASA, México, 1991.

¹⁰ A.D. 1803/90, Comercializadora de Refacciones y Partes automotrices, S.A. de C.V., 14 de febrero de 1991, 1er. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito, 8ª época, Tomo VII, junio, p 222.

Se produce raramente en el derecho tributario; por ejemplo en el caso de que el Estado reciba una herencia en cuyo pasivo figurarán las deudas tributarias. En tal caso, es evidente que estas deudas se extinguen por confusión.¹¹

Nosotros podríamos poner como ejemplo el de la expropiación de un predio que tiene un gravamen por impuesto predial, al adquirirlo el Estado, inmediatamente la deuda fiscal se extingue por confusión. La misma figura se presenta cuando el fisco federal se adjudica un automóvil y éste tiene adeudos por el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

c) La novación

Hay novación cuando el acreedor y deudor alteran substancialmente la obligación, sustituyéndola por una nueva. Se entiende que hay alteración substancial cuando se cambian los sujetos o el objeto de la obligación; cuando la obligación pura y simple se convierte en condicional o ésta en aquella.

La Novación se presenta en materia fiscal cuando el Estado posibilita la regulación patrimonial. Para Héctor Villegas, la deuda se extingue porque sobre los gravámenes omitidos se aplica una alícuota reducida. Según él, aparece una obligación diferente por su objeto, un tributo de menor monto. Es nuestro medio, es frecuente encontrarse con el denominado borrón y cuenta nueva en materia fiscal y además condicionada a que el contribuyente regularice su situación tributaria.

Esto mismo sucede cuando el Estado o los municipios otorgan reducciones de los montos por concepto de recargos sobre el pago del impuesto predial o sobre derechos de consumo de agua que representan sumas importantes, cuando tales pagos se hacen en fechas determinadas con el propósito de que esas entidades puedan contar con liquidez.

¹¹ Villegas B., Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª Edición, Desalma, Argentina, 1989.

d) La consignación de pago

Es también un medio liberatorio y extintivo de las obligaciones fiscales. Se presenta cuando la autoridad fiscal se rehúsa a recibir el pago o a entregar el documento justificativo del mismo. Es muy raro y no está previsto en la ley, pero nada impide que pueda hacerse. Este procedimiento debe tramitarse ante la autoridad judicial, bien sea federal o estatal, según la autoridad hacendaria sea federal o estatal.

e) El remate y adjudicación de bienes

Éste se presenta cuando el fisco hace efectivos los créditos establecidos a su favor, bien por remate o adjudicación de los bienes que ha embargado, bien por adjudicárselos para sí, en los casos que la ley lo prevé. En ambos supuestos se extingue la deuda.

El artículo 187 del Código Fiscal de la Federación indica: Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al Registro Público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días.

Por su parte el artículo 190 del mismo Código, estatuye que el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, a falta de postores, a falta de pujas y en casos de posturas o pujas iguales. Además, el artículo 191 establece que cuando se trate de la segunda almoneda la autoridad puede adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas.

f) La dación en pago

Habrá dación en pago cuando el deudor, con el consentimiento del acreedor, le entrega o realiza una prestación distinta de la debida, aceptando este último dicha entrega con todos los

efectos legales del pago. Consiste en entregar un bien diferente al señalado por la ley como pago de la obligación.

En materia fiscal federal, en algún tiempo se permitió a los creadores de obras de arte, pagar con éstas, previa vinculación de las mismas. En el Código Fiscal de la Federación no se contempla esta figura, pero sí en la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, en sus artículos 25 a 27 principalmente.

A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, excepcionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación en pago del producto de la venta de bienes cuando sea la única forma del deudor para cumplir con la obligación a su cargo, y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares.

Los bienes ofrecidos en dación en pago se reciben al valor pericial de los bienes y los convenios, o en su caso, las actas administrativas se formalizan con la participación del deudor y de la Tesorería anotándose en el Registro Público de la Propiedad, en el caso de bienes inmuebles.

Aceptada la dación en pago se debe suspender temporalmente el cobro del crédito respectivo. Una vez formalizada la dación en pago, se tendrá por pagado el crédito efectuándose su baja en los registros contables y administrativos correspondientes.

En tratándose de dación para pago, la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, dispone que los bienes recibidos para pago quedan en custodia de la Tesorería o de sus auxiliares, en tanto se logra su venta. Los bienes pueden enajenarse fuera de remate siempre que el precio no sea en cantidad menor a la del valor en que fueron recibidos, con adición de los gastos de administración y venta generados.

El Poder Judicial de la Federación, ha emitido la siguiente tesis relativa a la dación en pago:

*DACIÓN EN PAGO. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, QUE LO ESTABLECE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. La única razón por la que podría sostenerse que el indicado precepto, es contrario a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, sería el considerar como un derecho de los contribuyentes el que, en determinados casos, la Tesorería de la Federación acordara favorablemente sus solicitudes de dación en pago. Si esto fuera cierto, el precepto de que se trata indudablemente sería contrario a la citada garantía de seguridad jurídica, pues tal disposición establece que en contra de la denegatoria de la solicitud de dación en pago no procede recurso administrativo, ni juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. En este orden de ideas, lo que procede es determinar si los contribuyentes tienen o no el referido derecho. En este sentido debe indicarse que conforme a los artículos 20, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 23 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, los contribuyentes tienen la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios en moneda nacional; además, no debe perderse de vista que el citado artículo 25 se refiere a créditos fincados definitivamente a favor del Gobierno Federal. Lo anterior, lleva a considerar que la posibilidad establecida en el precepto mencionado, en el sentido de que el contribuyente efectúe el pago de un crédito fiscal a través de una dación en pago, es un beneficio de carácter excepcional que el Gobierno Federal puede o no conceder a los contribuyentes y, por lo mismo, la denegatoria de una solicitud de dación en pago, no puede traducirse en la privación de un derecho generado a favor de aquéllos. En efecto, el fisco federal es acreedor de un crédito fiscal definitivo, el cual, por disposición de la ley, debe cubrirse en moneda nacional y por lo mismo no podría obligársele a recibir el pago en bienes distintos. Este aserto encuentra su apoyo en el artículo 2012 del Código Civil Federal (aplicable supletoriamente en los términos del artículo 5o. del Código Fiscal Federal) que dispone que el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aun cuando sea de mayor valor. También es pertinente señalar que la persona a quien se le finca un crédito, en todos los casos, está en posibilidad de impugnar la resolución liquidatoria a través de los medios de defensa que establece la ley, resolución que en realidad sería la que constituiría el acto que afectaría al gobernado en sus derechos, pero no la negativa a la solicitud de dación en pago. Así las cosas, resulta incuestionable que el precepto de que se trata, no vulnera la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.*¹²

g) El acreditamiento

El acreditamiento es también un medio a través del cual es procedente la extinción de la obligación principal o sus accesorios. El acreditamiento tributario no tiene raíz ni paralelo en otras materias jurídicas. Es una figura exclusiva y muy especial del Derecho tributario que se define como

¹² Novena Época, Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Tomo: X, agosto de 1999, Tesis: VI. A. 9 A, p. 743.

el reconocimiento u otorgamiento de un crédito de naturaleza económica que un contribuyente tiene a su favor contra la hacienda pública para liberarlo de otras obligaciones fiscales sustantivas. Existe acreditamiento de estímulos fiscales frente a los créditos fiscales y acreditamiento de impuesto contra impuesto.

En el primer caso, el cual se encuentra previsto en el artículo 25 del código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso y cumplan con los requisitos exigidos. Tales acreditamientos se podrán efectuar en un plazo de 5 años.

En el segundo caso, el cual resulta más común, el contribuyente tiene un crédito tributario que puede hacer valer en el caso del Impuesto sobre la Renta, contra el Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero, contra el Impuesto al Activo, contra el Impuesto sobre la Renta pagado por la persona moral que distribuyó los dividendos o utilidades, contra los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

Un caso de acreditamiento especial es el previsto en el artículo 15-D de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que señala que en el caso de robo del vehículo o pérdida total por accidente, el propietario del mismo podrá acreditar la parte de la tenencia pagada, no usada en el ejercicio, para el pago de la tenencia del año inmediato siguiente ante la autoridad competente, salvo en el caso de que se trate de vehículos recuperados y vendidos por las compañías aseguradoras.

h) Caso fortuito o fuerza mayor

Cuando se presentan estos supuestos, las autoridades fiscales deben liberar del cumplimiento de las obligaciones fiscales a los afectados. Esta forma de extinción sí está prevista en las leyes fiscales concretamente en el artículo 39, fracción I y 73, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y también ha sido reconocida en algunas tesis, en los términos siguientes:

CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL. Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado. No es exacto que los principios generales de derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretenda llegar a la mayor equidad.¹³

Es muy ilustrativa la siguiente tesis:

CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR. CUANDO EL ACTO O HECHO EN QUE SE SUSTENTA ES UN ACTO DE AUTORIDAD. La doctrina jurídica es unánime al admitir que existen ocasiones en que el incumplimiento de una obligación no puede ser imputable al deudor, porque éste se ve impedido a cumplir por causa de un acontecimiento que está fuera del dominio de su voluntad, que no ha podido prever o que aun previéndolo no ha podido evitar. A un acontecimiento de esa naturaleza se le llama caso fortuito o fuerza mayor. Los diversos tratadistas como Bonnacase, García Goyena, Henri León Mazeaud y André Tunc también son acordes al distinguir tres categorías de acontecimientos constitutivos del caso fortuito o de fuerza mayor, según provengan de sucesos de la naturaleza, de hechos del hombre o de actos de la autoridad; sea que el acontecimiento proceda de cualquiera de esas fuentes y, por ello, provoque la imposibilidad física del deudor para cumplir la obligación, lo que traerá como lógica consecuencia que no incurra en mora y no pueda considerársele culpable de la falta de cumplimiento con la correspondiente responsabilidad de índole civil, dado que a lo imposible nadie está obligado. Las características principales de esta causa de inimputabilidad para el deudor son la imprevisibilidad y la generalidad, puesto que cuando el hecho puede ser previsto el deudor debe tomar las prevenciones correspondientes para evitarlo y si no lo hace así, no hay caso fortuito o fuerza mayor; el carácter de generalidad implica que la ejecución del hecho sea imposible de realizar para cualquier persona, no basta, pues, con que la ejecución sea más difícil, más onerosa o de desequilibrio en las prestaciones recíprocas. Así, cuando se trata de actos de autoridad, que algunos autores como Manuel Borja Soriano catalogan dentro de la categoría de hechos provenientes del hombre, el hecho del príncipe, se da a entender a todos aquellos impedimentos que resultan de una orden o de una prohibición que emana de la autoridad pública.¹⁴

¹³ Quinta Época, Tomo CXXV, p. 245

¹⁴ Novena época, Primer Tribunal colegiado en Materia civil del Segundo circuito, tomo: VII, enero de 1998, Tesis: II. 1º.C.158 C, p. 1069

i) La destrucción del objeto de la obligación

Cuando el objeto materia de la tributación, se destruye, es claro que no se paga nada, salvo que los restos del mismo se reutilicen o destinen a un régimen de importación distinto, como se prevé en el artículo 94 de la Ley Aduanera que indica:

Artículo 94. Si por accidente se destruyen mercancías sometidas a algunos de los regímenes temporales de importación o de exportación, depósito fiscal o tránsito, no se exigirá el pago de los impuestos al comercio exterior, ni de las cuotas compensatorias, pero los restos seguirán destinados al régimen inicial, salvo que las autoridades aduaneras autoricen su destrucción o cambio de régimen. Asimismo, las personas que hubieran importado temporalmente mercancías que no puedan retornar al extranjero por haber sufrido algún daño, podrán considerar como retornadas dichas mercancías, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca la Secretaría mediante reglas.

Un supuesto relacionado con lo anterior es la obligación de los contribuyentes de ofrecer a las instituciones autorizadas para recibir donativos, los bienes que se puedan destruir y que ya hayan deducido para efectos del Impuesto sobre la Renta. Es decir, si los contribuyentes desean destruir esas mercancías por que ya no les son útiles, deberán previamente ofrecerlas a esas instituciones, como así lo dispone el artículo 32-F del Código Fiscal de la Federación.

j) Abandono a favor de fisco

El artículo 196-A, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, regula otra forma de extinción de la obligación tributaria, consistente en que los bienes que tenga en su poder el fisco federal con motivo de un remate no efectuado, dentro de los 18 meses de realizado el embargo o que se encuentre en depósito, pasarán a ser propiedad del fisco federal. Esta forma se denomina abandono. Lo mismo indica el artículo 29 de la Ley Aduanera.

Pudiera suponerse que éste no es un medio para liberarse de obligaciones por que este artículo no lo establece así, es decir, no indica que el producto de la venta se destine a cubrir un posible crédito fiscal determinado; pero los bienes muebles que no se hubieren rematado después de transcurridos 18 meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa, derivan precisamente de un procedimiento administrativo de ejecución, contra un contribuyente a quién se le determinó un crédito fiscal, de manera que si éste pierde interés en continuar el procedimiento una vez que le han sido embargados ciertos bienes muebles, no parece razonable que pasen a propiedad del fisco federal sin causa justificada. Quien abandona un bien mueble o lo deja en depósito de las autoridades fiscales, no lo hace con el ánimo de donarlo, sino asumiendo que con ello saldrá su adeudo. El procedimiento de remate debe seguirse a instancia de las partes y una de ellas es el fisco, de manera que si éste no impulsa el procedimiento de remate, puede aprovecharse de esta situación y disimularla para después aparecer y solicitar se le adjudiquen por abandono.

Por su parte el artículo 29 de la Ley Aduanera establece lo siguiente:

Causarán abandono en favor del Fisco Federal las mercancías que se encuentren en depósito ante la aduana, en los siguientes casos:

Expresamente, cuando los interesados así lo manifiesten por escrito.

Tácitamente, cuando no sean retiradas dentro de los plazos que a continuación se indican: a) Tres meses, tratándose de la exportación. b) Tres días, tratándose de mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radiactivas o corrosivas, así como de mercancías perecederas o de fácil descomposición y de animales vivos. Los plazos a que se refiere este inciso, serán de hasta 45 días, en aquellos casos en que se cuente con instalaciones para el mantenimiento y conservación de las mercancías que se trate. c) Dos meses, en los demás casos.

También causarán abandono en favor del Fisco Federal las mercancías que hayan sido embargadas por las autoridades aduaneras con motivo de la tramitación de un

procedimiento administrativo o judicial o cuando habiendo sido vendidas o rematadas no se retiren del recinto fiscal o fiscalizado. En estos casos causarán abandono en dos meses contados a partir de la fecha en que queden a disposición de los interesados.

Se entenderá que las mercancías se encuentran a disposición del interesado a partir del día siguiente a aquel en que se notifique la resolución correspondiente.

No causarán abandono las mercancías de la Administración Pública Federal centralizada y de los Poderes Legislativo y Judicial Federales.

k) La cancelación

La cancelación no es un medio de extinguir los créditos fiscales, pues lo único que se hace es eliminar el registro de la deuda por lo incosteable que resulta, aunque esto no significa la extinción de la deuda en sí misma. Se encuentra regulado en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación que señala:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

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

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

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

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

CAPÍTULO 3

LOS CRÉDITOS FISCALES EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

3.1. Fundamento legal de los créditos fiscales

Al haber determinado la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina Crédito Fiscal.

Se puede decir que los **Créditos** Fiscales están más identificados explícitamente con la determinación en cantidad líquida de una contribución, multa, recargo etcétera que con el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, ya que estos se dan en diferentes momentos.

El nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria comienza en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley y que generan la obligación.

En **cambio**, la determinación de la obligación contributiva o tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si el acto realizado encuadra en el supuesto previsto por la ley y que genere la citada obligación contributiva, que posteriormente será cuantificada en cantidad líquida, ya sea realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal, aplicando los procedimientos establecidos en la ley fiscal para obtener el importe del Crédito Fiscal a pagar.¹

Es importante señalar que actualmente el Código Financiero del Distrito Federal, no define propiamente lo que debe entenderse por Crédito Fiscal, sino que se limita a dar un listado de conceptos que por disposición del citado Código se consideran Créditos Fiscales.

¹ Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, 14a Edición, México, 1985.

Siendo establecido en el artículo 35 del Código Financiero del Distrito Federal, tenemos que el Crédito Fiscal es:

“Artículo 35. Son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y además que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena; y las contraprestaciones por los servicios que presta el Distrito Federal en sus funciones de derecho privado, por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, de acuerdo a la normatividad aplicable.”

Los Créditos Fiscales son, como cita la ley, los derechos de cobro a favor del Distrito Federal o de sus organismos descentralizados, los cuales se integran por:

- Contribuciones
- Recargos
- Sanciones (multas)
- Gastos de ejecución
- Indemnizaciones por [cheques](#) devueltos.

La relación directa entre cada uno de los anteriores conceptos es muy obvia, si la autoridad detecta algún impuesto o contribución aún vigente, omitido por el contribuyente, entonces procederá a cuantificar los recargos, las multas aplicables y, por tanto, a determinar el crédito fiscal, asignándole un número de [control](#) y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito.

3.2. Nacimiento de los créditos fiscales

Una de las [fuentes](#) más importantes en el estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la

obligación de dotar materialmente al Estado de los **recursos** económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Acerca del nacimiento del crédito fiscal, Flores Zavala comenta; no es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito.²

En materia local el artículo 50 del Código Financiero del Distrito Federal, dispone que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley fiscal respectiva.

Una vez que nace o se causa la obligación contributiva o tributaria, resulta imprescindible conocer las reglas conforme a las cuales debemos determinar en cantidad líquida, el importe a cargo del contribuyente, el Crédito Fiscal; **procedimiento** que se le conoce doctrinalmente como Determinación de la obligación contributiva o tributaria.

No obstante que la legislación fiscal no lo regula, en el **análisis** del mismo podemos identificar tres momentos, a saber. El nacimiento o causación, que son la realización de los hechos, actividades o situaciones gravadas por la ley; la determinación, que consiste en el señalamiento de que la acción o **conducta** realizada encuadra en el supuesto previsto por la ley; la liquidación consiste en la operación de los cálculos matemáticos correspondientes, obtener el importe de la contribución a pagar, o sea el Crédito Fiscal, y el momento o época de pago de la contribución respectiva.

² Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 23ª Edición, Porrúa, México, 1981.

El nacimiento o casación de la obligación contributiva o tributaria puede derivar de los siguientes supuestos:

- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación individualmente, al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.
- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva, en concurrencia con otra persona, como por ejemplo el caso de copropiedad.
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario voluntariamente, como sucede con los herederos o legatarios.
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, por disposición de la ley fiscal respectiva en caso de fedatarios públicos.
- Porque el incumplimiento de una obligación fiscal trajo como consecuencia la evasión total o parcial de contribuciones, por parte del que dio nacimiento a la obligación fiscal.
- Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor, como en el caso de adquisición de negociaciones.

Ahora bien, vimos que cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal, el cual debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas, y en caso contrario se exigirá su cobro mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, supuesto que más adelante estudiaremos, no sin antes analizar los conceptos que dan origen a un crédito fiscal, es decir los ingresos del Estado.

3.2.1. Contribuciones locales

Para comenzar diremos que todas las contribuciones son ingresos públicos, pero no todos los ingresos públicos que obtiene el Estado son contribuciones. Además, las contribuciones no siempre han sido las mismas, es decir, a los impuestos, contribuciones de mejoras y derechos, se adicionaron las aportaciones de seguridad social, en materia federal.

Existe un concepto constitucional de contribuciones que permite escapar al capricho legislativo de dominar a cualquier figura como tal.

Se podrían definir las contribuciones como aquella prestación patrimonial de carácter público, proporcional y equitativa, establecidas en ley, que deben cubrir los sujetos obligados y cuyo propósito es satisfacer las necesidades sociales y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social.³

Sugiero la definición anterior, por que considero que el concepto constitucional de contribuciones no puede derivarse exclusivamente del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino de la interpretación sistemática con otros preceptos constitucionales como el 131 y el 73, fracción VII.

Son prestaciones patrimoniales. La constitución establece dentro de su entramado, varias obligaciones a cargo de los ciudadanos, que se traducen en verdaderas prestaciones. Las hay de dos tipos a) prestaciones personales, como enlistarse en el ejército, servir de jurado en juicio, tener un cargo concejil, un cargo de elección popular, realizar funciones electorales o censales, prestar alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones a los militares en tiempo de guerra, y b) prestaciones patrimoniales o económicas, como pagar contribuciones, pagar atribuciones de seguridad social, pagar sanciones económicas por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía o pagar sanciones económicas en caso de responsabilidad de los servidores públicos.

³ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit.

De carácter público. Son de carácter público, por que se cumplen coactivamente al Estado para que éste lleve a cabo sus atribuciones. Por ejemplo, sería difícil que el Estado cumpliera con su función de velar los procesos electorales si a los ciudadanos que participan en las funciones electorales se les tuviera que pagar por ello. Por eso considero que estas prestaciones deben ser gratuitas y obligatorias. Sucede lo mismo con las prestaciones u obligaciones de carácter público enlistadas con antelación.

El Estado las percibe en su calidad de ente soberano, a diferencia de lo que acontece con los productos, que tienen carácter privado, por ejemplo, las rentas que obtiene el Estado por alquilar un inmueble de su propiedad. Aún cuando es un ingreso fiscal, no es ingreso tributario.

Proporcionales y equitativas. Requisitos que se desprenden del artículo 31, fracción IV constitucional. Esta característica es exclusiva de las contribuciones y no de cualquier prestación patrimonial de carácter público. En efecto, la diferencia fundamental entre las prestaciones patrimonial de carácter público y las contribuciones es que estas últimas se singularizan por la presencia del principio de capacidad económica que es, constitucionalmente, su nota distintiva.

Establecidas en una ley. En sentido formal y material, deben estar asentadas en una ley emanada del proceso legislativo; por imperativo del artículo 31, fracción IV, Constitucional. Derivado de lo anterior es una obligación *ex lege*. Una obligación impuesta por la ley; no surge por la voluntad de las partes, pues si bien el particular es libre para realizar o no el hecho tipificado, una vez que lo realiza se debe cumplir inevitablemente la obligación.

Su finalidad es satisfacer las necesidades sociales, no sólo el gasto público, como lo indica el artículo 31, fracción IV, constitucional. Esto por que el artículo 131 del mismo ordenamiento, permite al Estado aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación o exportación para regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Estos objetivos en estricto sentido no son parte del gasto público al que se refiere el artículo 31, fracción IV, mencionado, pero los gravámenes que se establecen con estos propósitos no dejan de tener la naturaleza de contribuciones. Por esta razón considero que el elemento que define mejor a las contribuciones

desde la perspectiva constitucional es el de que tiende a satisfacer las necesidades sociales y no exclusivamente el gasto público.

Una vez delimitado el marco conceptual que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha diseñado para la contribución, procederé a mencionar lo que el Código Financiero del Distrito Federal refiere al respecto.

Resulta conveniente precisar que en México no existe una definición legal de contribución, aunque sí de las diversas figuras que la integran.

En efecto, es el artículo 31 del Código Financiero del Distrito Federal el que enumera y define cada una de las categorías tributarias en el Distrito Federal, de la siguiente forma:

"Artículo 31. Las contribuciones establecidas en este Código se clasifican en:

I. Impuestos. Son los que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en este Código, y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III de este artículo;

II. Contribuciones de mejoras. Son aquellas a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se beneficien directamente por la realización de obras públicas; y

III. Derechos. Son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público del Distrito Federal, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código."

Aunque en rigor son los únicos ingresos tributarios, el artículo 33 del Código Financiero del Distrito Federal, alude a los accesorios de las contribuciones, que son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheque sin fondos; pero como éstos participan de la misma naturaleza que los ingresos, no puede hablarse técnicamente de una quinta categoría formada por dichos accesorios.

Ahora bien, en armonía con el artículo 31 del Código Financiero del Distrito Federal, a continuación describiré las contribuciones previstas en el ordenamiento legal que nos ocupa.

- Impuesto sobre adquisición de inmuebles. Previsto en los artículos del 134 al 147.
- Impuesto predial, del artículo 148 al 155.
- Impuesto sobre espectáculos públicos, del artículo 156 al 166.
- Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos, del artículo 167 al 177.
- Impuesto sobre nóminas, del artículo 178 al 181.
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, del artículo 182 al 183.
- Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, del 184 al 186-C.
- Contribuciones de mejoras previstas en los artículos 187 al 193.
- Derechos por el suministro de agua, del artículo 194 al 199.
- Derechos por los servicios de prevención y control de la contaminación ambiental, artículos 200 y 201.
- Derechos por los servicios de construcción hidráulica, artículos 202 y 203.
- Derechos por los servicios de expedición de licencias, artículos 204 al 216.
- Derechos del Registro Público de la Propiedad y de Comercio, y del Archivo General de Notarías, artículos 217 al 237.
- Derechos del Registro Civil, artículos 238 al 240.
- Derechos por servicios de control vehicular, artículos 241 al 254-B.
- Derechos por los servicios de alineamiento y señalamiento de número oficial y de expedición de constancias de zonificación y de uso de inmuebles, artículos 255 al 257.
- Derechos sobre las concesiones de inmuebles, artículo 258.
- Derechos por servicios de almacenaje, artículo 259.

- Derechos por servicio de publicaciones, artículos 260 y 261.
- Derechos por la prestación de servicios médicos, artículo 262.
- Derechos por servicios de demolición, artículo 263.
- Derechos de registro de modificaciones a los programas parciales o delegacionales de desarrollo urbano, artículos 264 y 264-A.
- Derechos por los servicios de recolección y recepción de residuos sólidos, artículos 265 al 267-C.
- Derechos por el control de los servicios privados de seguridad, artículos 268 al 270.
- Derechos por la prestación de diversos servicios, artículos 271 y 271-A.
- Derechos por servicio de información y cartografía catastral, artículos 272 al 274.
- Derechos por las autorizaciones y certificaciones en relación al turismo alternativo, árboles y venta de mascotas, artículos 275 al 277.
- Derechos por el estacionamiento de vehículos, artículo 278.
- Derechos por el uso o aprovechamiento de inmuebles, artículos 279 al 282.
- Derechos de descarga a la red de drenaje, artículos 283 al 286.

3.2.2. Ingresos no provenientes de contribuciones

Como se menciono, no todos los ingresos que obtiene el Estado provienen de contribuciones, tal es el caso de los aprovechamientos, los productos y los recursos crediticios.

El artículo 32 del Código Financiero del Distrito Federal, establece el concepto de aprovechamientos en el siguiente tenor:

“Artículo 32. Son aprovechamientos los ingresos que perciba el Distrito Federal por funciones de derecho público y por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, y de los que obtengan las empresas de participación estatal y los organismos descentralizados, salvo que en este último supuesto se encuentren previstos como tales en este Código. Así también se consideran aprovechamientos, los derivados

de responsabilidad resarcitoria, entendiéndose por tal la obligación a cargo de los servidores públicos, proveedores, contratistas, contribuyentes y en general, a los particulares de indemnizar a la Hacienda Pública del Distrito Federal, cuando en virtud de las irregularidades en que incurran, sea por actos u omisiones, resulte un daño o perjuicio estimable en dinero, en los términos del artículo 576 de este Código”

Entonces tenemos que de conformidad con el precepto legal que nos ocupa, los aprovechamientos son aquellos ingresos que va a percibir el Distrito Federal por:

- Funciones de derecho público
- El uso o aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan las empresas de participación estatal y los organismos descentralizados.
- Los derivados de responsabilidad resarcitoria.

Ahora bien, el Código Financiero del Distrito Federal establece diversos supuestos por los cuales se pagarán las contraprestaciones por concepto de aprovechamientos correspondientes, mismos que a continuación brevemente enlistaré:

- Los concesionarios o permisionarios de uso de bienes de dominio público del Distrito Federal o de la prestación de servicios públicos, deberán cubrir las contraprestaciones en favor de la entidad que señale el permiso o el título de concesión respectivos, los cuales tendrán la naturaleza jurídica de aprovechamientos salvo en que las disposiciones legales aplicables denominen tales prestaciones como derechos.
- Aprovechamientos que deberán pagar las personas que dañen o deterioren las vías o áreas públicas.
- Aprovechamientos que deberán pagar las personas que construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas.

- Aprovechamientos que deberán pagar las personas que realicen obras en el Distrito Federal, de más de 200 metros cuadrados de construcción.
- Aprovechamientos por la construcción de nuevos desarrollos urbanos.
- Aprovechamientos por el uso o explotación de las vías y áreas públicas por los comerciantes en vía pública.
- Aprovechamientos por la utilización de bienes de uso común.
- Aprovechamientos a pagar por parte de los concesionarios y permisionarios del servicio de transporte público.

Ahora bien, existen otros ingresos que obtiene el Estado, los cuales por su naturaleza no provienen de contribuciones, ni pueden clasificarse como aprovechamientos, tal es el caso de los productos, mismos que se encuentran definidos en el artículo 34 del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que a la letra dispone:

“Artículo 34. Son productos las contraprestaciones por los servicios que presta el Distrito Federal en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado”.

Asimismo, el Código tributario local prevé otras formas de ingresos no provenientes de contribuciones, los cuales son los siguientes:

- Recursos crediticios, artículo 327 del Código Financiero del Distrito Federal.
- Ingresos derivados de la coordinación fiscal, artículo 337 del Código Financiero del Distrito Federal.

3.3. Obligatoriedad de pago de los créditos fiscales

La diferencia que existe entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad. El nacimiento consiste en la aparición o la creación de un vínculo entre el acreedor que es el Estado o en específico el Distrito Federal, y el deudor. La exigibilidad por el contrario, consiste en que el ente público quien es el titular del crédito tributario, esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación.

Podemos distinguir entre dos tipos de hechos, los instantáneos y los periódicos o permanentes.

En los hechos instantáneos, sea por que ontológicamente son tales, sea por que el legislador así los asume, el legislador es libre para hacer coincidir la exigibilidad de la obligación de las causaciones de la misma, tal como sucedía en la derogada Ley del Impuesto del Timbre, para el contrato de arrendamiento, o para la expedición de recibos.

Pero también puede dar un plazo para el cumplimiento de la obligación, o incluso puede establecer, y ésta es la hipótesis que puede prestarse a mayores confusiones, periodos, pero en cuanto a la exigibilidad y no a la causación.

Así, por ejemplo el Impuesto Predial, en que el hecho imponible es la propiedad o posesión de un inmueble, el impuesto se causa por ser propietario o poseedor de un inmueble y su pago deberá efectuarse en los primeros días de cada bimestre.

En los hechos periódicos y en los permanentes, el legislador al ejercitar las diversas opciones que le puedan asistir, establecerá el momento de exigibilidad, pudiendo coincidir con el inicio del periodo, como ocurre con el Impuesto sobre el Uso y Tenencia de Vehículos, o fracciones en el periodo, como acontece con el impuesto predial, o bien al concluir el periodo, lo que casi no ocurre en la práctica.

Entonces, debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la ley da para hacerlo y no se ha efectuado.⁴

El artículo 61 del Código Financiero del Distrito Federal dispone:

"Artículo 61. Los créditos fiscales se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse dentro de los siguientes quince días a aquél en que se produzca el hecho generador.

Tratándose de los créditos fiscales determinados por las autoridades, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinación o sancionadoras, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación."

En ese contexto, tenemos que la exigibilidad del crédito fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

El medio coactivo del Estado para hacer exigible un crédito fiscal es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, previsto en el artículo 680 del Código Financiero del Distrito Federal.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es la vía de cobro consagrada en la ley a favor de la Hacienda Pública, que le permite a esta hacer efectivos los créditos fiscales constituidos a su favor, directamente sin la intervención de la auditoría judicial.

La autoridad fiscal procede a iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando un crédito fiscal a sido notificado legalmente y transcurrido el plazo que establece el código Fiscal e la Federación, dependiendo del tipo de tributo, sin que el contribuyen te cumpla con su obligación.

⁴ Garza, Sergio Francisco de la, Op. Cit.

Bajo estas condiciones nos encontramos con que el procedimiento administrativo e ejecución es el instrumento jurídico-administrativo en el que encuentra su apoyo la Autoridad Fiscal, para hacer efectivo los créditos fiscales que le son propios y que no fueron cubiertos en los montos y plazos establecidos en las leyes fiscales.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se compone de las disposiciones normativas contenidas en el Código Financiero del Distrito Federal referidos al requerimiento de pago, el embargo y el remate.

En la relación tributaria, el sujeto activo de la misma, es decir, el Estado, no se encuentra vinculado con el sujeto pasivo de la relación, o sea con el contribuyente, en una situación desigual, si no en una situación de **igualdad** de tal manera que en tanto el estado como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuerdo con las normas jurídicas dictadas por el **poder legislativo**, en consecuencia tanto sus derechos como sus obligaciones recíprocas están regidos por esas normas jurídicas.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, el requerimiento de pago y embargo representan la acción de la autoridad fiscal a desarrollar, una vez que ha transcurrido el plazo legalmente establecido en la notificación para que el contribuyente o su representante legal acudan a pagar a las oficinas recaudadoras los adeudos pendientes y al no efectuarlos resulta procedente requerir dicho pago y de no llegar a efectuarse se van a embargar **bienes** suficientes que cubran el interés fiscal.

Nos damos cuenta que el procedimiento ejecutivo se compone de una pluralidad de actos sin que uno de ellos tenga una significación absoluta dentro del mismo, en virtud de que aisladamente considerados podrían resultar equívocos.

Debido a la naturaleza de la vía ejecutiva y el objeto que persigue, requiere el nacimiento y la exigibilidad de la obligación fiscal y precisamente para que esto se cumpla a través del embargo y de otros actos de realizaran los bienes secuestrados dentro de la rapidez que permita la ley.

Entonces el procedimiento ejecutivo esta compuesto de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados de manera causal entre sí.

Dichos actos del procedimiento ejecutivo están unidos de tal manera que solo la concurrencia de todos, aunque se efectúen en momentos procesales diferentes van a producir efecto jurídicos definitivos, los actos realizados de manera independiente cumplen con un fin diferente, así el requerimiento de pago hace saber al deudor fiscal el inicio de la vía ejecutiva; el embargo cumple con su cometido al aportar bienes del patrimonio del sujeto pasivo en los cuales el crédito fiscal se hará efectivo; en tanto a través de las convocatorias para el remate, lo que se busca es conseguir la mejor realización de los bienes, esto va a ser el resultado de la publicación que se le da a la subasta. Toda esta serie de actos tiene una meta en común a la que van encaminados: el remate de los bienes para obtener con los pagos lo necesario para cubrir el crédito fiscal.

Ahora bien, los actos del procedimiento ejecutivo, se encuentran ordenados lógicamente en función de su propósito y de acuerdo con el sistema de garantías consagrado en la Constitución, así los actos deben ejecutarse en el orden y en el momento que se establece la ley.

Así las cosas de que llevan un orden y de que se encuentren unidos, produce el efecto de que cuando sea procedente anular a uno de dichos actos traerá como consecuencia que los que le siguen carezcan de validez, esto es que si el requerimiento de pago fue mal diligenciado, entonces el embargo, el avalúo de los bienes y todos los actos subsiguientes hasta el remate, carecen de eficacia jurídica si el embargo es el que no ha sido correctamente diligenciado, el requerimiento quedaría a salvo de la calificación que se le hiciera de aquel, no así las diligencias realizadas con posterioridad al secuestro, en consecuencia cuando es necesario reponer el Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre es necesario practicar otra vez la diligencia que se efectuó mal así como las que siguen.

Para abordar el tema relativo al requerimiento de pago y el embargo resulta imprescindible considerar los requisitos legales de la notificación personal, en virtud de que estamos hablando de un acto administrativo que tiene efectos jurídicos sobre los particulares o sujetos pasivos, mismos

que como hemos comentado pueden ser recurridos si la autoridad fiscal nos e apega a lo establecido en el Código Financiero del Distrito Federal o en la legislación fiscal correspondiente.

Para realizar el estudio del requeriente de pago, tomaremos como base el Código Financiero del Distrito Federal. Entramos en el fundamento legal en el artículo 624, el cual nos dice:

"Artículo 624. No satisfecho o garantizado un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución. En ningún caso se aplicará este procedimiento para el cobro de créditos derivados de productos."

Es así como este artículo le sirve de base a la autoridad fiscal para requerirle de pago, embargar o rematar bienes para satisfacer un crédito fiscal pendiente de pago.

Ahora bien, como se mencionó la exigibilidad del crédito fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, en referencia a esto el artículo 624 del Código Financiero del Distrito Federal.

A partir de aquí vemos la figura del Procedimiento Administrativo de Ejecución, mediante este medio y solo mediante este medio la autoridad hacendaria se respalda para hacer efectivo el cobro de los créditos omitidos por el contribuyente, siempre y cuando se cumplan las reglas, plazos o requisitos que la ley indique.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es la figura fiscal mediante la cual la autoridad hacendaria hace exigible el Crédito Fiscal omitido por el contribuyente, siempre y cuando dicho crédito pueda ser exigible dentro de los términos que marca la ley.

Los Créditos Fiscales solo pueden ser cobrados a través del Procedimiento Administrativo de ejecución; cuando previamente fueron notificados al deudor y éste no los cubrió, o impugnó el acto que lo determinó; así pues para poder ser exigible se requiere que no se hubiese pagado o

garantizado, o bien no se hubiere hecho valer en contra del mismo un medio de defensa, dentro de los quince días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación, lo que implica que la autoridad ineludiblemente tiene que notificar al contribuyente el crédito fiscal, para que corra el plazo ya mencionado y se pueda alcanzar su exigibilidad.

Una vez transcurrido el plazo en que se notificó o requirió el pago, sin que el contribuyente hubiese efectuado la extinción del crédito fiscal o, en su caso, otorgado la garantía del interés fiscal, dicho crédito hablando en términos legales, es ya exigible.

Se considera un crédito fiscal exigible:

- Cuando el crédito fiscal no fue pagado dentro del plazo legal.
- Cuando no se otorgue la garantía del interés fiscal dentro del plazo.

Es decir ante la negativa o abstención del contribuyente para pagar o garantizar un crédito fiscal, la autoridad tributaria podrá hacer efectivo este crédito fiscal exigible mediante la utilización del procedimiento administrativo de ejecución.

Podemos afirmar que Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene un ciclo que se describe a continuación:

Procedimiento Administrativo de Ejecución	
Fases en el procedimiento:	
1. Mandamiento de Ejecución	2. Requerimiento de Pago
3. Embargo de bienes	4. Remate de bienes embargados
5. Oficio de liberación del adeudo	

Haciendo un análisis se puede afirmar que se tienen que cumplir los siguientes requisitos para que la autoridad hacendaria pueda hacer exigibles mediante el ya mencionado Procedimiento Administrativo, los créditos fiscales omitidos por el contribuyente:

- Notificación dirigida al particular o representante legal.
- Que los créditos fiscales requeridos no hayan sido impugnados.
- Hasta que termine el plazo correspondiente de quince días a partir de que surta efectos la notificación.
- No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.

En el caso de que dichos créditos requeridos por la autoridad hacendaria no hayan sido solventados, garantizados o impugnados por el contribuyente dentro de los plazos establecidos por al misma, la autoridad fiscal procederá mediante el embargo a la apropiación de los bienes que garanticen cubrir el importe total de los créditos omitidos.

Siguiendo el ciclo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ante la negativa del contribuyente de extinguir o garantizar los créditos que se le imputan, se continua de acuerdo a la ley con la fase del embargo.

La autoridad podrá embargar los bienes o la negociación del contribuyente cuando éste no realice su pago de impuestos en tiempo o no garantice el interés fiscal en los plazos legales; identificamos dos tipos de embargo a saber:

Embargo precautorio.

La autoridad también podrá embargar precautoriamente en los siguientes casos, considerando que en los cuatro primeros supuestos a mencionar no hay tope en el embargo para el monto de lo que se debe embargar, mientras que en el último si existe tal tope:

Casos de embargo sin tope de garantía:

- Cuando el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación del ejercicio de las facultades de comprobación.
- Cuando desaparezca o se ignore su domicilio y, por tanto no se pueda notificar el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación.
- Cuando, una vez iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca.
- Cuando el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Casos de embargo con tope de garantía:

- Cuando el Crédito Fiscal es determinado por el contribuyente o por la autoridad; pero aun no sea exigible si, a juicio de la autoridad, existe peligro inminente de que el contribuyente pretenda evadir el pago, la autoridad podrá embargar hasta por un monto equivalente al Crédito Fiscal incluyendo sus accesorios.

Embargo en la vía administrativa

Este tipo de embargo solo se practica a solicitud del contribuyente, lo cual lo distingue del anterior en el cual la autoridad actúa unilateralmente en el ejercicio de las atribuciones que le concede el Código Financiero del Distrito Federal.

El embargo en la vía administrativa, es un acto jurídico bilateral, y como tal, es necesario y se requiere del consentimiento y acuerdo de las partes que intervienen en este acto, es decir el acuerdo entre el fisco local y el contribuyente que ofrece los bienes para que se pueda llevar a cabo este singular embargo en materia fiscal.

Lo cual también significa, que ante la falta de acuerdo o consentimiento de algunas de las partes, este no se podrá llevar a cabo.

De lo anterior podemos concluir que el embargo en la vía administrativa se define como aquel que solo y exclusivamente procede a solicitud del interesado, ya que el contribuyente ofrece a la autoridad tributaria los bienes sobre los cuales hay que trabarse el embargo, a fin de cumplir con la obligación de garantizar el interés fiscal, y opte por esta modalidad de asegurar el pago de los créditos fiscales.

Diferencias entre embargo precautorio y embargo administrativo.

Embargo precautorio.

- Es en ejercicio de facultades.
- Es un acto unilateral.
- Procede cuando el contribuyente se encuadra en determinadas hipótesis legales o conductas que señala la norma fiscal.

Embargo en la vía administrativa.

- Procede a solicitud del interesado.
- Es un acto bilateral.
- Es un medio para garantizar el interés fiscal.

Es importante mencionar que el embargo precautorio, que aun cuando se encuentra normado dentro del Código Financiero del Distrito Federal es considerado como anticonstitucional por algunos analistas, en mi opinión esto es muy cierto, ya que se violan las garantías individuales, dejando a consideración de la autoridad fiscal, en su criterio de decidir los supuestos que marquen los requisitos o suposiciones de llevar a cabo un embargo precautorio.

Una vez que el crédito fiscal ya ha sido exigido y el contribuyente no lo extinguió o garantizo, entonces la autoridad embargará en el acto, cabe mencionar que entre el requerimiento de pago y el embargo no hay plazo, de acuerdo al artículo 626 del Código Financiero del Distrito Federal.

La autoridad debe embargar bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal omitido y puede embargar:

- a. Bienes muebles mismos que se harán constar en un acta pormenorizada.
- b. Bienes inmuebles debiéndose inscribir el embargo en el Registro Público.
- c. Negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, debiéndose inscribir el embargo en el Registro Público.

De esta diligencia el ejecutor deberá levantar el acta pormenorizada, entregando copia ala contribuyente o la persona con quien se encuentre.

Cuando el contribuyente no señale bienes suficientes o los bienes aportados la autoridad fiscal no podrá embargar en los caso de que:

- a. Estén fuera de la jurisdicción de la oficina ejecutora.
- b. Estén gravados o previamente embargados.
- c. Sean de fácil descomposición, deterioro o contruidos con materiales inflamables.

Los bienes que no pueden ser embargados son:

- El lecho cotidiano.
- Los vestidos del deudor y de sus familiares.
- Los muebles de uso indispensable del deudor y sus familiares.
- Libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión del deudor, no siendo de lujo a juicio del actuario o de la persona habilitada por la autoridad fiscal.
- La maquinaria, enseres y semovientes propios para las actividades de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su funcionamiento; pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados o cuando los señale el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia de embargo.

- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deben usar conforme a las leyes.
- Los granos mientras no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre la siembra.
- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- Los derechos de uso de habitación.
- El patrimonio de familia en los términos que establezca el Código Civil para el Distrito Federal, desde su inscripción en el Registro Público correspondiente.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los ejidos.

Si el ejecutor embarga bienes de terceros, éste tiene que demostrar que la propiedad del bien a satisfacción del ejecutor, sin embargo si la autoridad embarga, el tercero deberá promover recurso de revocación para desembargar el bien.

Según el 630 del Código Financiero del Distrito Federal, será el contribuyente o la persona con la que se entienda la diligencia quien deberá señalar los bienes a embargar, apegándose al siguiente orden:

- a. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- b. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro, a cargo de dependencias o entidades de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia.
- c. Bienes muebles.
- d. Bienes inmuebles.
- e. Negociaciones comerciales, industriales, agrícolas ganaderas, pesqueras o silvícolas.

Al terminar la diligencia de embargo, el deudor o la persona con quien se entendió la diligencia, podrá designar dos testigos y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos

designados se negaren a firmar, así se hará constar en el acta que al efecto se levante por el actuario o la persona habilitada por la autoridad fiscal.

Asimismo, si el contribuyente no permitiese la entrada al ejecutor de la autoridad hacendaria, de acuerdo con el artículo 638 del Código Financiero del Distrito Federal, el ejecutor podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Embargo de negociaciones.

La autoridad puede intervenir negociaciones cuando los bienes a embargar, a juicio de la autoridad, no son suficientes para cubrir el Crédito Fiscal.

Para intervenir una negociación, la autoridad fiscal nombrará a un empleado suyo para intervenir lo negociado de dos maneras:

1. Interventor de la caja.
2. Interventor de la administración.

Las funciones que debe ejecutar un interventor a la caja de la negociación son: tomar posesión de la Tesorería de la negociación, separando las cantidades relativas a los sueldos, salarios y créditos preferentes tomando 10% de los ingresos diarios y entregándolos a la oficina recaudadora. La intervención a la caja se levantará cuando el Crédito Fiscal se haya pagado.

Cuando el interventor con cargo a la caja encuentre irregularidades u operaciones del contribuyente que pongan en peligro los intereses del fisco, entonces la autoridad nombrará un interventor con cargo a la administración.

Para tal efecto, al interventor se le otorgarán plenos poderes para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranza, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y la facultad de revocar los poderes otorgados a miembros de la sociedad; sin embargo, no podrá enajenar los bienes del activo fijo.

El interventor deberá: rendir cuentas mensuales a la oficina recaudadora, recaudar 10% de los ingresos y entregarlos a la oficina recaudadora. En caso de que el producto de la recaudación no liquidara el Crédito Fiscal vigente, el artículo 640 del Código Financiero del Distrito Federal establece que, si en los primeros tres meses no se recauda por lo menos 24% del Crédito Fiscal a razón de 8 por ciento mensual, la autoridad procederá a enajenar la negociación.

En el caso en que la autoridad hacendaria no logre recaudar el importe total de los Créditos Fiscales adeudados por el contribuyente, los bienes embargados procederán a su enajenación mediante remate.

El remate.

El remate de bienes embargados, procederá como sigue:

A partir del día siguiente aquel en que se hubiese fijado la base mediante avalúo, y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establece el Código Financiero del Distrito Federal.

En los casos de embargo precautorio cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 649 del Código Financiero del Distrito Federal.

Existen ocho reglas básicas para rematar bienes:

1. En cualquier momento la autoridad puede adjudicarse el bien o venderlo a un tercero interesado.
2. El contribuyente podrá proponer comprador antes del día en que se finque el remate.
3. La postura legal en la primera almoneda será de 2/3 partes del valor de enajenación, en la segunda almoneda será 20% menor.

4. El oferente podrá ofrecer de contado la parte que cubra el interés fiscal y la autoridad podrá otorgar crédito por la diferencia o, en su caso, podrá vender en abonos.
5. El jefe de la oficina ejecutora elegirá la mejor postura fincando el remate favor del mejor postulante.
6. Los oferentes deberán depositar conjuntamente con su escrito 10% del valor de enajenación validado.
7. Queda prohibido adquirir los bienes objeto de remates por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes de las oficinas recaudadoras y personal de las mismas, a las personas que hubieren intervenido por parte del Distrito Federal, en el procedimiento administrativo de ejecución.
8. A los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o interpósita persona.

En caso de que los bienes no se realicen la autoridad hacendaria los conservará a su 50% de su valor de enajenación, aplicándola contra el Crédito Fiscal.

3.4. La actualización de los créditos fiscales

Como hemos precisado, los créditos fiscales deberán pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, que en materia local generalmente el pago deberá hacerse dentro de los siguientes 15 días a aquél en que se produzca el hecho generador o en tratándose de aquellos créditos determinados por las autoridades fiscales, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

En caso de no realizar el pago dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, el monto del crédito fiscal deberá de actualizarse, y deberán pagarse recargos por concepto de indemnización a la hacienda pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno.

Así las cosas, el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal establece las reglas para la actualización de los créditos fiscales en el siguiente tenor:

“Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al 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 de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

La actualización no se realizará por fracciones de mes.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

El factor de actualización a que se refiere este artículo deberá calcularse hasta el diez milésimo.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de los créditos fiscales, será 1.”

Entonces tenemos que cuando los créditos fiscales no sean cubiertos en el plazo otorgado que generalmente en materia local es de 15 días hábiles, su monto se actualizará desde el mes en que debió pagarse y hasta que se efectúe el pago, el motivo, el transcurso del tiempo y el cambio de precios en el país, es decir la inflación.

Para la actualización, se aplicará el factor de actualización a las cantidades que deban actualizarse, el cual se obtendrá realizando la siguiente operación:

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al mas reciente

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al mas antiguo del periodo de que se trate

Es importante aclarar que la actualización no se efectuará por fracciones de mes, es decir, el Banco de México publica el Índice Nacional de Precios al Consumidor cada día 10 de cada mes, entonces los primeros nueve días del mes se tomará como Índice mas reciente el publicado el mes anterior y no se tomarán en cuenta los 9 días del mes en curso por corresponder a una fracción únicamente.

Asimismo, las cantidades actualizadas conservan su naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, a diferencia de los recargos y demás accesorios, las cantidades actualizadas no pierden su naturaleza jurídica original.

Pongamos un ejemplo, supongamos que una persona adquirió una casa nueva en el mes de febrero del 2003, del cual debió haber pagado por concepto de Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles en cantidad de \$300,000.00, por ende no ha podido escriturar, decide hacer el pago de su adeudo o crédito fiscal en el mes de octubre del 2006, lo que tendría que pagar sería lo siguiente:

Importe Histórico	INPC	Factor de Actualización	Importe Actualizado
\$300,000.00	Octubre 2006 es el mes mas reciente por lo que el anterior mes es Septiembre 2006 cuyo INPC es 119.170	1.153406	\$346,022.067
	Entre		
	Febrero 2003 es el mes más antiguo por lo que el mes anterior a este es Enero 2003 cuyo INPC es 103.320		

Entonces el importe del crédito fiscal debidamente actualizado es de \$346,022.067, del cual \$46,022.067 corresponden al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, es decir a la inflación.

CAPÍTULO 4

LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

4.1. El pago de lo indebido

El pago de lo indebido se configura cuando una persona, creyendo por error que es deudora de otra, le entrega una cosa o ejecuta otra prestación a favor de ella.¹

El pago de lo indebido consiste en pagar lo que legalmente no se debe, y el cobro de lo indebido se da por parte de la persona que cobra o que recibe alguna cosa que no tenía derecho a cobrarla, y en el caso del cobro se genera la obligación de restituir la cosa cobrada o recibida, según el artículo 1883 del Código Civil del Distrito Federal el cual establece lo siguiente:

“Artículo 1883.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación; si procede de buena fe, sólo debe pagar lo equivalente al enriquecimiento recibido.”

Analizando desde el punto del pago de lo indebido entonces se establece que lo que se ha pagado sin que legalmente se deba puede repetirse. El pago de lo indebido se considera como un cuasicontrato, y a menudo se equipara al contrato fundando la acción de restitución en una convención tácita, en virtud de la cual todo acreedor que recibe una cosa a título de pago se compromete, por ese solo hecho, a devolverla, si se demuestra posteriormente que no existía la obligación pagada; la dación hecha a título de pago estaría así subordinada a la condición de que exista la deuda. Si esta concepción fuese verdadera existiría un contrato tácito, la acción de repetición sería una verdadera acción contractual, debiendo negarse cuando el pago se haga con

¹ Borja Soriano Manuel, *Teoría General de la Obligaciones, Décima primera Edición*, Porrúa, México, 1989.

intención de cumplir una obligación nula y con conocimiento de causa, es preferible fundar la acción en la voluntad de la ley, los principios expuestos anteriormente sobre las obligaciones legales y, sobre el enriquecimiento sin causa conducen a esta solución.

La repetición supone siempre que no se debía lo que se ha pagado, para determinar de una manera precisa las condiciones necesarias para el ejercicio de la repetición, debemos distinguir tres casos:

- No existía ninguna especie de obligación entre la persona que pagó y la que recibió el pago.

Esta primera hipótesis puede presentarse en diferentes formas: nunca había existido una obligación, es decir, que nada debía la persona que pagó y nada se le debía a la que recibió el pago; que el deudor paga una deuda realmente existente a una persona distinta de su acreedor; o que el acreedor recibe el pago de otra persona distinta de su deudor, en este caso como el anterior, aunque realmente existe una deuda, puede decirse que no existe ninguna obligación entre el que ha recibido y el que a pagado.

En el caso en que la deuda pagada era una obligación natural se admite la repetición cuando se cumple la otra condición, consistente en que el pago se haya hecho por error. Se puede entender entonces que la falta de obligación no basta para autorizar la repetición, sino que es necesario que el pago se haya hecho por error, consistiendo este en efectuar el pago creyendo que la persona a quién se hizo podía exigirlo judicialmente, porque se considere uno deudor no siéndolo, porque se crea que la deuda es civil cuando solo es natural o porque se estime realizada la condición todavía pendiente, en consecuencia, quién paga a sabiendas de que no debe nada no puede repetir lo pagado ya que el pago bajo estas condiciones se tomaría como donación si nada se debe al acreedor, como pago si se trata de una obligación natural, y quizá como pago de la deuda ajena si el deudor es un tercero.²

² Borja Soriano Manuel, Op. cit.

El Código Civil para el Distrito Federal, señala en su artículo 1892, que se presume que hubo error en el pago cuando se entregó una cosa que no se debía o que ya estaba pagada, pero aquel a quién se pida la devolución puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por otra causa justa.

- Se pagó una obligación actual que después dejó de existir, o una obligación futura que no se ha realizado.

En esta hipótesis se exige la condición de lo indebido, quién demanda la repetición debe probar que su deuda ha sido resuelta o anulada, o que no ha nacido la obligación futura, pero no se exige ni podría exigirse la condición error.

- La causa de la obligación pagada era ilícita o inmoral.

En esta hipótesis tampoco se exige la condición error, ya que independientemente de que el deudor conociera la nulidad de su deuda al momento de pagarla, si la obligación tiene una causa ilícita o inmoral se le concede la repetición.

Como hemos precisado, cuando por error de hecho pagare alguno lo que realmente no debe, podrá recuperar lo que hubiere dado, o en otras palabras, cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene la obligación de restituirla, y existen diversas formas de restitución, mismas que a continuación brevemente se describen:

Pago hecho en dinero:

El artículo 1884 del Código Civil del Distrito Federal, establece que si la cosa pagada era en dinero u otra cosa fungible quién la recibió está obligado a devolver la misma suma, o una cantidad igual de objetos de la misma calidad, el código civil señala que el que acepta un pago indebido actuando de mala fe, deberá abonar el interés legal cuando se trate de capitales, o los frutos percibidos y los dejados de percibir, de las cosas que los produjeren, además responderá de los

menoscabos que la cosa hay sufrido por cualquier causa y de los perjuicios que se irrogaren al que la entregó, hasta que la recobre. No responderá del caso fortuito cuando éste hubiere podido afectar del mismo modo a las cosas hallándose en poder del que las entregó.

También es responsable quién recibió la cosa, de su pérdida o deterioro cuando estos se causen por su culpa, y de los causados por casos fortuitos cuando hay recibido la cosa sabiendo que no se le debía, a estos efectos nuestro código civil establece que el que de buena fe hubiera aceptado un pago indebido de cosa cierta y determinada, solo responderá de las desmejoras o pérdidas de esta y de sus accesorios, en cuanto por ellas se hubiese enriquecido, si las hubiera enajenado restituirá el precio o cederá la acción para hacerlo efectivo.

Entrega de cosas determinadas:

Si lo pagado fue una cosa determinada mueble o inmueble, quién la hay recibido debe restituirla en especie, pero si con motivo de la cosa se efectuaron algunos gastos mientras estaba en posesión de quién la recibió en pago se le concede a este el derecho de obtener un indemnización aunque la haya recibido de mala fe; igualmente si el que recibió una cosa fructífera como pago actuó de buena fe los frutos percibidos le pertenecerán, pero en caso de mala fe deberá restituirlos todos a quién entregó la cosa.

Otra prestación:

El Código Civil del Distrito Federal, en su artículo 1883, segunda parte, previene que si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación; si procede de buena fe, solo debe pagar lo equivalente al enriquecimiento recibido.

Caso excepcional:

El artículo 1890 del Código Civil para el Distrito Federal, prevé el caso de un acreedor que de buena fe ha recibido el pago de persona distinta de su deudor, y dispone lo siguiente:

“Artículo 1890. Queda libre de la obligación de restituir el que, creyendo de buena fe que se hacía el pago por cuenta de un crédito legítimo y subsistente, hubiese inutilizado el título, dejado prescribir la acción, abandonando las prendas, o cancelado las garantías de su derecho. El que paga indebidamente sólo podrá dirigirse contra el verdadero deudor o los fiadores, respecto de los cuales la acción estuviere viva.”

4.2. Obligación de la devolución de cantidades pagadas indebidamente

Existen cuatro instancias relacionadas con el reembolso y la extinción de los créditos fiscales, como son la devolución de impuestos, la compensación, la declaratoria de prescripción y declaratoria de caducidad, y la solicitud de condonación de multa.

La instancia es un derecho dinámico de los que el más elemental es el derecho de petición, el cual es de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida. La eficacia conocida estriba en el deber de responder. La eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar en cualquier sentido, sede una negativa hasta una concesión de lo pedido. Después de la simplicidad de la petición se encuentra otra instancia, la denuncia, la cual es una mera participación del conocimiento, pero que requiere una respuesta conforme a la ley.³

La devolución de contribuciones puede originarse, por lo menos, por dos motivos genéricos o circunstancias: por la determinación de un saldo a favor, derivado del proceso de determinación para el pago, o derivado de la retención efectuada o aceptada, y también por haber realizado el pago de la contribución correspondiente de forma indebida o en exceso.

Ambas situaciones genéricas, normalmente, darán pie o pueden ser motivo de solicitud legal y procedente. Tal normalidad la adquieren si tanto el saldo a favor, en sus dos vertientes, o el pago de lo indebido se efectuaron por el contribuyente siguiendo los procedimientos o habiendo incurrido en error al realizar el doble pago, respectivamente.

³ Garza, Sergio Francisco de la, Op. cit.

En ese sentido, si se diera cualquiera de las dos situaciones, la autoridad fiscal no tendrá más opción que devolver íntegramente y con sus accesorios, en su caso, la contribución o impuesto respectivo, tal y como lo establece la norma fiscal adjetiva en materia fiscal local, esto es, el Código Financiero del Distrito Federal.

Sin embargo, y en razón de la complejidad de las relaciones fisco-contribuyente así como de los mismos gravámenes directos e indirectos, las devoluciones se retrasan en forma por demás ilegal e injustificada por parte del fisco y, por otro lado, se pueden solicitar en un total sentido de injusticia o de improcedencia a pesar de que, de conformidad con la Ley, ésta debe efectuarse por el fisco, materializándose en la circunstancia que se ha dado en los últimos años en nuestro país. La primera de las causas mencionada no ha sido nunca aclarada ni se han dado razones de esa actitud por parte de la autoridad, en tanto que en la segunda se ha tenido que devolver sumas millonarias derivadas de saldos a favor a grandes empresas.

En materia local, el fundamento legal de la devolución de cantidades pagadas indebidamente, lo encontramos en el primer párrafo del artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que dispone:

“Artículo 71. Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con este Código y demás leyes aplicables. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o depósito en la cuenta del mismo, para lo cual deberá manifestar su aprobación y proporcionar su número de cuenta en la solicitud de devolución correspondiente, o certificado de devolución expedido a nombre de este último, el cual se podrá utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor, o bien, transmitirse a diverso contribuyente quien podrá aplicarlo como medio de pago en los mismos términos o a su vez transmitirlo. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

En su caso podrá también realizarse la devolución mediante la dación en pago.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente.

Cuando se solicite la devolución este deberá de efectuarse dentro de un plazo de ciento veinte días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad competente, con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva, si faltare alguno de los datos, informes o documentos, la autoridad requerirá al promoverte, a fin de que en un plazo de diez días hábiles cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión, la promoción se tendrá por no presentada. Si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares establecido. De existir requerimiento en los términos de este párrafo, el plazo de ciento días hábiles se contará a partir de que se presente la información, datos o documentos solicitados.

Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso se considerará negada por la parte que no sea devuelta. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva, misma que se tendrá que notificar al contribuyente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere el cuarto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución se realizó a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria

señalada en la solicitud de devolución. El comprobante del pago de la devolución respectiva, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuados por la autoridad.

No se causarán intereses durante el tiempo que transcurra de la fecha en que la autoridad notifique al solicitante que el cheque o certificado por el importe de la devolución se encuentra a su disposición en la oficinas de la autoridad fiscal al día que lo recoja.

Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de ciento veinte días hábiles, las autoridades fiscales pagarán los intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 64 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente.

El pago de intereses deberá incluirse en la liquidación correspondiente, sin necesidad de que exista petición expresa del pago de intereses por parte del contribuyente.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que el presente Código y demás leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Distrito Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 64 de este Código, sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor incluyendo los intereses, contra la misma o distinta contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

En ningún caso los intereses a cargo del Distrito Federal excederán de los que se causen en cinco años. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 64 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente, como por los intereses indebidamente pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de devolución.

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

En el caso de contribuciones pagadas cuyo cobro esté controvertido, la autoridad recaudadora, podrá convenir con el contribuyente la reducción en el monto de la devolución, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que lo solicite el contribuyente previo desistimiento de la acción intentada;*
- II. Que el contribuyente acredite fehacientemente que interpuso los medios de defensa que este Código o las leyes establecen; y*
- III. Que la reducción no sea superior a un 40%.”*

En ese sentido, aquí se determina la obligación a las autoridades fiscales de devolver las contribuciones que se hubiesen pagado de forma indebida, así como las que procedan, según establecen las leyes fiscales, esto con total independencia de que la solicitud de devolución sea en Impuesto Predial, Impuesto sobre Nóminas, Impuesto sobre la prestación de Servicios de Hospedaje o cualesquiera otro gravamen local. Lo anterior, indudablemente, se deberá realizar con todos los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos por la norma fiscal correspondiente, y de no ser así se estaría claramente tratándose con inequidad a estos contribuyentes.

Asimismo, se establecen las formas que la devolución puede realizarse, como hemos explicado, obtener la devolución de aquellas cantidades que fueron pagadas en forma indebida, es un derecho del contribuyente el cual debe ser ejercido por el mismo y la autoridad fiscal está

obligada a efectuar, al ser en este caso el sujeto pasivo de la relación tributaria, en virtud del adeudo a su cargo.

Como lo establece el propio artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de ciento veinte días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.

Ahora bien, el derecho de los acreedores de las devoluciones de cantidades pagadas indebidamente, se consagra en el artículo 79, inciso b), del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que dispone lo siguiente:

“Artículo 79. Son derechos de los contribuyentes:

a) ...

b) Obtener la devolución de cantidades indebidamente pagadas;

c) ...”

La solicitud de devolución de cantidades pagadas indebidamente a la autoridad fiscal, debe presentarse ante la autoridad administradora en cualquier momento antes de que se haya consumado el plazo de prescripción de 5 años.

Lo anterior, se sustenta con el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Poder Judicial de la Federación.

*IMPUESTOS, DEVOLUCION DEL PAGO DE LO INDEBIDO. La acción de devolución de pago de lo indebido, no tiene otra restricción que la de haber transcurrido el plazo de prescripción de cinco años.*⁴

El plazo empieza a correr desde el momento en que el pago fue hecho, si ello aconteció como consecuencia de una determinación por el sujeto pasivo, por adeudo propio o ajeno. En cambio, si se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el plazo empieza a contar desde que dicho acto hubiere quedado insubsistente, salvo que se trate de errores aritméticos.

⁴ Quinta época, Segunda Sala, Tomo XCIII, Tesis aislada 320893.

4.3. La actualización

4.3.1. Naturaleza jurídica de la actualización

El fundamento legal de la actualización en materia local lo encontramos en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal el cual establece la actualización de los créditos fiscales en la siguiente tesitura:

“Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al 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 de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

La actualización no se realizará por fracciones de mes.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

El factor de actualización a que se refiere este artículo deberá calcularse hasta el diez milésimo.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de los créditos fiscales, será 1.”

La actualización consiste en ajustar una cantidad determinada de dinero, misma que debió pagarse en un momento dado y la cual se hará exigible o se realizará su pago en fecha posterior a la que legalmente debió haberse efectuado.

Durante este transcurso de tiempo, los movimientos económicos en el país influyen en los cambios de precios, dichos movimientos se ven reflejados en lo que se denomina como la inflación, la cual consiste en el crecimiento generalizado y continuo de los precios de los bienes, servicios y factores productivos de un país. La inflación implica por tanto la reducción de la capacidad adquisitiva del dinero.

Los precios son una vía por la que se transmite la información necesaria para que los consumidores decidan correctamente qué deben adquirir y para que las empresas calculen qué y cuánto deben producir. Si los precios están cambiando continuamente, dejan de cumplir su función informativa; los consumidores serán incapaces de saber si un supermercado tiene los precios más bajos que otro; los supermercados perderán el estímulo para mantener los precios bajos y serán incapaces de predecir los efectos sobre la demanda de una subida de los precios de mayor o menor cuantía.

Los efectos de la inflación sobre la distribución de las rentas consisten esencialmente en el desplazamiento de riqueza de los acreedores hacia los deudores. El individuo que haya prestado dinero observará cuando lo recupere que lo que percibe tiene menos valor que lo que prestó. Los ahorradores son castigados con la pérdida de valor de sus fondos. Los que han gastado por encima de sus ingresos, en cambio, reciben un premio a la imprevisión y el derroche.

En general, todos los perceptores de rentas fijas como son los jubilados, pensionistas, rentistas propietarios de títulos de renta fija, propietarios de viviendas en alquiler con contratos no

indiciados, verán reducir la capacidad adquisitiva de sus ingresos. Los que deben abonar esas rentas como el Estado, las empresas emisoras, los inquilinos, percibirán un inmerecido beneficio.

Entonces tenemos que debido al transcurso del tiempo y con los cambios económicos en el país, es decir la inflación, no sería lo mismo recibir una cantidad de dinero en un tiempo determinado, como en cada día 17 de cada mes, o durante los primeros días de un bimestre, que es el caso del Impuesto Predial, que tiempo después, por ejemplo un año mas tarde, debido a que dicha cantidad de dinero ha perdido su valor adquisitivo y si se realizará un pago de la misma cantidad pero en fecha posterior a su causación, se estaría recibiendo una cantidad inferior a la que legalmente el acreedor tiene derecho a recibir, debido al transcurso del tiempo y a la inflación.

Por lo anterior, se implementó un sistema de actualización de las cantidades tomando en base el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

4.3.2. El Índice Nacional de Precios al Consumidor

El Índice Nacional de Precios al Consumidor es una indicador económico de gran importancia, cuya finalidad es la de medir a través del tiempo la variación de los precios de una canasta de bienes y servicios representativa del consumo de los hogares.

El Índice Nacional de Precios al Consumidor es el instrumento estadístico por medio del cual se mide el fenómeno económico que se conoce como inflación.

Así, el Índice Nacional Precios Consumidor es a la inflación lo mismo que el termómetro es a la temperatura, el barómetro a la presión atmosférica o el velocímetro a la velocidad.

Se entiende por inflación, el crecimiento continuo y generalizado de los precios de los bienes y servicios que se expenden en una economía.

Medir la inflación es un reto técnico complejo por las siguientes razones:

- Por el número tan grande de precios que existe en una economía moderna;
- Por la necesidad de tener una cobertura lo más amplia posible de los gastos que realizan los agentes económicos;
- Por que los bienes y servicios se expenden a todo lo largo y ancho del territorio nacional; y
- Por que los precios no cambian simultáneamente ni avanzan todo el tiempo a la misma velocidad.

En razón de que es imposible cotizar la totalidad de los precios de los bienes y servicios que se consumen, la construcción del Índice Nacional de Precios al Consumidor y sus cálculos se realizan con base en procedimientos muestrales. Estos se apoyan en el principio fundamental de la estadística inferencial, de que no es necesario tomarse toda la sopa para saber si está buena, basta con probarla.

Es importante el Índice Nacional de Precios al Consumidor por que permita conocer cual es la inflación promedio en el país durante un periodo específico.

También, por que de acuerdo con el comportamiento del Índice Nacional de Precios al Consumidor, el Banco de México diseña la política monetaria orientada a procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional.

Contratos de diverso tipo, como alquileres de inmuebles y pensiones, se revisan con base en las variaciones del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Otra utilidad complementaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor es para obtener magnitudes reales, o lo que es lo mismo, en términos del poder de compra, a partir de información económica expresada en términos nominales.

Una de las principales razones por las que se realiza una medición lo más precisa posible de la inflación es por que se trata de un fenómeno económico nocivo.

La inflación es perjudicial por las siguientes razones:

- Daña la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional;
- Afecta el crecimiento económico al hacer más riesgosos los proyectos de inversión;
- Distorsiona las decisiones de consumo y ahorro;
- Propicia una desigual distribución del ingreso; y
- Dificulta la intermediación financiera.

Las anteriores son algunas de las causas de que la función primordial del Banco de México, por mandato constitucional, sea la de procurar que el país tenga una moneda sana. Ello da sustento al programa de reducción de la inflación en que está comprometido actualmente el citado Instituto Central.

Los principales componentes del Índice Nacional de Precios al Consumidor se agrupan en ocho categorías, de acuerdo con la forma en que los consumidores distribuyen su gasto:

- Alimentos, bebidas y tabaco;
- Ropa, calzado y accesorios;
- Vivienda;
- Muebles, aparatos y accesorios domésticos;
- Salud y cuidado personal;
- Transporte;
- Educación y esparcimiento; y
- Otros servicios.

Para la elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor se hace un seguimiento continuo de los precios de productos específicos. Sin embargo, para fines del cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor estos productos específicos se agrupan para formar conjuntos aproximadamente homogéneos de bienes y servicios que se denominan genéricos. Estos últimos constituyen la menor unidad de ponderación dentro del Índice Nacional de Precios al Consumidor. En la práctica, cada mes se recopilan 170,000 cotizaciones de productos específicos que se agrupan en 313 conceptos genéricos. Por ejemplo:

Genéricos refrescos: Para conformar el genérico refrescos, se investiga permanentemente el precio de cada una de las marcas (específicos) con sus respectivas presentaciones ya sea en aluminio, cristal, plástico, etc; y

Genérico automóviles: Para el dato del genérico automóviles, se investigan los precios de las diferentes marcas y modelos (específicos).

La información para medir la importancia relativa de los genéricos dentro de la canasta del Índice Nacional de Precios al Consumidor se obtiene a partir de una encuesta que levanta el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, en los hogares y que tiene cobertura nacional. A este estudio se le conoce con el nombre de Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH). Así el gasto que la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares, asocia con cada bien o servicio se compara contra el gasto total de las familias mexicanas. De esta comparación se obtiene un cociente mediante la siguiente fórmula:

$$W = \frac{\text{Gasto en el bien o servicio } i \text{ de todas las familias mexicanas}}{\text{Gasto total de las familias mexicanas}}$$

Estos cocientes indican la importancia relativa o el peso de cada satisfactor dentro de los gastos de las familias mexicanas. A su vez, cada uno de esos porcentajes tiene una correspondencia con los genéricos del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Por tanto, los pesos así estimados determinan el impacto que tendrá un cambio en el precio de un genérico dentro del presupuesto familiar.

Como ejemplo, un aumento en el precio de la sal tiene menor incidencia sobre el presupuesto familiar que un aumento en el precio de los refrescos de tan sólo 5 por ciento.

A cada uno de estos pesos relativos se le conoce como ponderación. Así, al conjunto de todos esos pesos relativos se le denomina estructura de ponderaciones.

Para garantizar la representatividad de los precios que intervienen en el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor, se realiza una selección de fuentes de información en cada una de las 46 ciudades de cotización.

Estas fuentes son normalmente tiendas, comercios y prestadores de servicios ampliamente preferidos por los consumidores. Una vez elegidos los establecimientos se lleva a cabo una investigación de marcas y presentaciones para seleccionar los productos específicos de cuyo precio se hace un seguimiento recurrente.

La selección de los servicios se realiza con base en la opinión de los informantes que escogen a los más representativos. Los precios que se recaban pasan por un proceso de revisión y, si es necesario, de verificación. Así, se garantiza que las cotizaciones que intervienen en el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor son los precios vigentes en el mercado.

El sistema del Índice Nacional de Precios al Consumidor se integra de 46 ciudades y áreas metropolitanas agrupadas en siete regiones. A su vez, por su tamaño, las ciudades se clasifican en pequeñas, medianas y grandes. De este modo se calculan índices de precios para cada una de las siete regiones en que se divide el territorio nacional y para las 46 ciudades que conforman el sistema, así como para cada tamaño de localidad.

Cabe mencionar que al menos en una ciudad por estado se recoge información para el cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor. De esta manera se asegura la representatividad espacial del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

El cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor considera cuatro estratos diferentes de acuerdo con el nivel de ingreso de los hogares. Estos grupos son:

- Estrato 1: Hogares con ingresos menores que un salario mínimo;
- Estrato 2: Hogares con ingresos entre uno y tres salarios mínimos;
- Estrato 3: Hogares con ingresos entre tres y seis salarios mínimos; y
- Estrato 4: Hogares con ingresos mayores que seis salarios mínimos.

Para cada uno de los grupos anteriores se calcula un índice, el cual considera las particularidades del consumo de su estrato específico. Así, por ejemplo, servicios como el transporte colectivo tienen mayor peso para el cálculo del índice del estrato 1 que para el del estrato 4. Otro ejemplo sería el del consumo de gasolina y automóviles que tiene un mayor peso en el estrato 4 que en el estrato 1.

Es posible consultar los índices por estrato en el ámbito nacional. Asimismo, éstos pueden conocerse también por región. En el ámbito nacional, se calculan índices por estrato de ingreso para cada uno de los ocho grandes grupos de bienes y servicios, clasificados por objeto del gasto.

Ahora bien, es importante analizar lo que se denomina como la inflación subyacente, que es el aumento continuo de los precios de un subconjunto del Índice Nacional de Precios al Consumidor que contiene a los genéricos con cotizaciones menos volátiles. La inflación subyacente mide la tendencia inflacionaria de mediano plazo y su comportamiento se ve influido, principalmente por variables macroeconómicas como el tipo de cambio y los salarios.

Su estimación consiste en separar de forma sistemática y predeterminada del cálculo, aquellos componentes del Índice Nacional de Precios al Consumidor cuyos precios tienen un comportamiento que se sabe, por experiencia, difiere frecuentemente de la tendencia general del resto de los genéricos que forman el sistema de precios. La medida resultante es muy valiosa y útil para el análisis de la tendencia de los precios a mediano plazo y como referencia para la instrumentación de la política monetaria.

No todos los precios que integran el Índice Nacional de Precios al Consumidor presentan igual patrón de comportamiento. La experiencia ha mostrado que los precios de algunos bienes y servicios, perfectamente identificados hoy en día, tienen un comportamiento caracterizado por la volatilidad o por influencias estacionales. Este último es el caso de los productos agropecuarios, de los bienes y servicios con precios administrados y concentrados o de los servicios educativos.

La experiencia ha confirmado que la comprensión del fenómeno inflacionario se facilita si los precios de estos últimos bienes se agrupan en un subíndice aparte. Esta comprensión se fortalece

si el resto de los precios, determinados por factores macroeconómicos como el tipo de cambio o los salarios, se estudian por separado.

De esta última decisión surgió el llamado índice de inflación subyacente, cuya canasta está integrada por todos aquellos productos y servicios cuyos precios tienen una evolución más estable. El índice de inflación subyacente se separa, a su vez, en el subíndice subyacente de las mercancías, cuyos precios reciben una gran influencia del tipo de cambio, y el subíndice subyacente de los servicios, con influencia preponderante de los salarios.

El Banco de México publica el nivel del Índice Nacional de Precios al Consumidor en el Diario Oficial de la Federación, los días 10 y 25 de cada mes o, en su caso, el día hábil inmediato anterior. Un día previo a esta publicación, la información se difunde en la página electrónica de la Institución que es www.banxico.org.mx. Además de la publicación quincenal del Índice Nacional de Precios al Consumidor, también se cuenta con una mensual, que se divulga el día 10 de cada mes. Cabe señalar que el dato del Índice Nacional de Precios al Consumidor mensual y del quincenal es un promedio del periodo respectivo.⁵

4.3.3. Factor de actualización en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor

El factor de actualización es aquel que se aplica a las cantidades que deban de actualizarse, debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, tomando como referencia el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

El fundamento legal de dicho factor lo encontramos en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, así como en el relativo 17-A del Código Fiscal de la Federación, mismos que en sus partes conducentes disponen:

⁵ El Banco de México, *El Índice Nacional de Precios al Consumidor, características y actualización de su base*, México, 2002

“Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al 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 de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al mas reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.”

“Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.”

De los preceptos transcritos se desprende que para la actualización, se aplicará el factor de actualización a las cantidades que deban actualizarse, el cual se obtendrá realizando la siguiente operación:

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al mas reciente

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al mas antiguo del periodo de que se trate

El criterio anterior, es el mismo que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DEVOLUCIONES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN "MES ANTERIOR AL MÁS RECIENTE" DEL PERIODO, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo citado establece que el factor para la actualización de las contribuciones, aprovechamientos o devoluciones a cargo del fisco federal, se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. La expresión "mes anterior al más reciente" debe entenderse, conforme a su significación gramatical, a la evolución del precepto y a la finalidad del sistema de actualización, en el sentido de que el "mes más reciente" es el último del periodo, el que transcurre al momento de la actualización, y "mes anterior al más reciente" es el anterior al en que se realiza la actualización, lo que permite que la contribución actualizada tenga el valor lo más real posible al momento en que se paga. Además, estimar lo contrario, esto es, que el "mes más reciente" es el último concluido y el "anterior" uno antes de éste, conllevaría a que la actualización correspondiente se efectuara con un Índice Nacional de Precios al Consumidor de dos meses atrás al en que se realiza la actualización, con lo que el sistema de actualización no cumpliría sus fines, en tanto que la cantidad a cubrir no tendría un valor real al momento del pago.⁶

Pongamos un ejemplo para obtener el factor de actualización, supongamos que necesitamos actualizar una cantidad que debió cubrirse en marzo del 2002 y se realizará su cobro en noviembre del 2006, debemos obtener el factor de actualización respecto del periodo de tiempo transcurrido desde el 2002 con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, anterior a cada mes, la operación sería la siguiente:

INPC	OPERACIÓN	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN
El mes más reciente es Noviembre 2006 por consiguiente el mes anterior a éste es Octubre 2006, cuyo INPC es 119.691	$119.691 / 98.190 =$	1.218973
Entre		
El mes más antiguo es Marzo 2002 por consiguiente el mes anterior a éste es Febrero 2002, cuyo INPC es 98.190		

⁶ Novena época, Segunda Sala, Tomo XX, julio 2004, Tesis 2ª./J.85/2004.

Entonces tenemos que para actualizar una cantidad al mes de noviembre del 2006, misma que debió cubrirse en marzo del 2002, debemos multiplicar dicha cantidad por el factor de actualización correspondiente a 1.218973, que resulta de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente, es decir octubre del 2006, entre el mes inmediato anterior al más antiguo, es decir, febrero del 2002.

4.4. Ausencia de la actualización de las devoluciones en el Código Financiero del Distrito Federal

Una de las características de las leyes fiscales, es la aplicación estricta de las mismas, es decir, que no es legal la interpretación o su aplicación por analogía o mayoría de razón, por tanto las situaciones de hecho deben estar previamente descritas como supuestos normativos de la ley fiscal para que ésta resulte aplicable al caso concreto, dicho principio se le conoce con el nombre de *nullum tributae sine lege*, que quiere decir que es nulo aquel tributo que no se encuentre previsto por una ley con anterioridad, principio que se encuentra consagrado en el artículo 36 del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que a la letra establece:

“Artículo 36. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho público.”

Quedando establecido que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, retomemos lo dispuesto por el primer párrafo, del artículo 63, del Código Financiero del Distrito Federal, el cual a la letra prevé:

“Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al 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 de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al mas reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.”

Como hemos visto en el transcurso del presente trabajo, en el precepto legal transcrito se prevé la figura de la actualización, pero únicamente de los créditos fiscales, es decir de aquellas cantidades que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento, de sus accesorios.

En ese tenor y en armonía con los artículos 36 y 63 del Código Financiero del Distrito Federal, las únicas cantidades que son susceptibles de actualizarse debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, son los créditos fiscales a favor del Distrito Federal, y no así las devoluciones de cantidades pagadas indebidamente al Fisco local, toda vez que el mismo artículo 63, literalmente establece: *“Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país...”*, y como las leyes fiscales son de aplicación estricta, en materia local no existe la figura de la actualización tratándose de devoluciones a cargo de las autoridades fiscales del Distrito Federal, toda vez que dicha figura no se encuentra prevista por el Código Tributario Local.

Por lo anterior, es procedente aclarar que aquellas devoluciones a cargo del Fisco local, no son susceptibles de actualizarse, situación que representa un trato inequitativo por parte de las autoridades fiscales locales respecto de aquellos contribuyentes que tienen el derecho de recibir de

manera actualizada, las cantidades que fueron pagadas indebidamente al Distrito Federal, en virtud de que si ha transcurrido un lapso de tiempo entre el momento en que se realizó el pago de lo indebido y hasta que se efectúe la devolución del mismo, las cantidades monetarias pierden su valor constantemente, como consecuencia de la inflación, por lo cual se deberá de aplicar el factor de actualización en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor, como se realiza en el caso de los créditos fiscales, principio que el Código Financiero del Distrito Federal, no respeta tratándose de las devoluciones a cargo del Fisco local.

Pongamos un ejemplo, suponiendo que el contribuyente Fulanito Gómez, tiene a su cargo un adeudo derivado del impuesto predial correspondiente a los ejercicios fiscales del 2003 al 2006, cuando la autoridad fiscal le determina su crédito fiscal para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, le determina y ejecuta por los siguientes conceptos:

- Importe histórico;
- Actualización;
- Recargos;
- Multas; y
- Gastos de ejecución para el caso que se haya empleado el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Entonces, el crédito fiscal determinado indudablemente contempla el importe de la contribución que en este caso es el impuesto predial debidamente actualizado de conformidad con el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, caso en el cual el acreedor o sujeto activo de la relación tributaria descrita, es el Fisco local y el sujeto pasivo de dicha relación es el contribuyente o deudor.

Ahora bien, veamos el otro lado, supongamos que la contribuyente Beatriz Foul, quien es propietaria de un inmueble del cual en el registro catastral del Gobierno del Distrito Federal, estaba clasificado en el rango de valor “Y”, cuya tarifa es la más alta para el cálculo del impuesto predial, y desde el 2002 se han realizado los pagos del impuesto predial utilizando como base el mencionado rango con su respectiva tarifa; posteriormente, se realiza un avalúo de su inmueble por parte de una

persona autorizada por la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, para practicar avalúos, y en dicho avalúo aparece que en realidad el rango correspondiente al inmueble de referencia es el L, cuya tarifa es inferior a aquella con la que había tributado hasta la fecha, por esta razón existe una diferencia a favor de la contribuyente respecto de los pagos que realizó por concepto del impuesto predial desde el 2002, en este caso, y en estricto apego con lo establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, el Fisco local le realiza la devolución de las cantidades pagadas indebidamente de la siguiente forma:

- Importe histórico de las diferencias a favor; e
- Intereses para el caso que no se realice la devolución de las cantidades pagadas indebidamente en el plazo de 120 días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución.

Como hemos visto, en este caso no se contempla la actualización de las devoluciones a cargo de las autoridades fiscales del Distrito Federal, en virtud de que dicha figura no la contempla el Código Tributario local.

4.4.1. Comparación entre la materia local y la federal respecto de la actualización de devoluciones

En materia federal el precepto legal que contempla la figura de la actualización es el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que en su primer párrafo, establece lo siguiente:

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

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

Del precepto legal transcrito, se desprende que para el caso que un contribuyente tenga derecho a recibir por parte del fisco federal, la devolución de una cantidad pagada indebidamente, a dicha cantidad se le deberá de aplicar el factor de actualización correspondiente a la fecha en que materialmente se efectúe dicha devolución, por consecuencia en materia federal, si se encuentra prevista la actualización de las devoluciones a cargo del fisco federal, por lo que se brinda un trato equitativo en las relaciones jurídico tributarias, no obstante de que en este caso, el fisco federal es el sujeto pasivo de las citadas relaciones.

El criterio anterior se sustenta con lo establecido en el párrafo décimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

“Artículo 22. ...

(...)

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.”

Como puede apreciarse, en el precepto legal que nos ocupa, no solo se encuentra previsto la actualización de las devoluciones a cargo del fisco federal, si no, que también se especifica a partir de que fecha se deberá de actualizar la cantidad pagada indebidamente, el cual deberá de calcularse desde el momento en que se realizó el pago que no se tenía que efectuar, brindando con ello una mayor protección hacia los contribuyentes que se les reembolsará no solo su importe histórico, si no que a dicho importe se aplicará el factor de actualización correspondiente por el plazo señalado.

Sirve de sustento para la actualización de las devoluciones a cargo de las autoridades fiscales federales, el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Poder judicial de la Federación:

PAGO DE LO INDEBIDO. LA ACTUALIZACIÓN DE SU DEVOLUCIÓN AL CONTRIBUYENTE ES A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE REALIZÓ EL PAGO Y NO A PARTIR DE LA DECLARACIÓN QUE CONTENGA SALDO A FAVOR. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo cuarto establece: "El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectúe...". El precepto legal transcrito contempla la devolución de cantidades, debidamente actualizadas, a cargo del fisco federal y en favor de los contribuyentes, generados por dos situaciones: a) El pago de lo indebido; y, b) La existencia de saldos a favor derivados de pago de contribuciones. Por lo tanto, si se realizó un pago de lo indebido, la actualización deberá realizarse desde el mes en que se realizó el pago y no a partir de la fecha de presentación de la declaración que contenga el saldo a favor, porque se trata de hipótesis diversa.⁷

Código Financiero del Distrito Federal	Código Fiscal de la Federación
<p><i>Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al 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 de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México</i></p>	<p><i>Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las</i></p>

⁷ Novena época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo X, septiembre de 1999, Tesis II.A.67A

conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

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

Por lo expuesto, es dable concluir que la figura de la actualización no solo de los créditos fiscales, si no, de las devoluciones a cargo del fisco federal, se encuentra prevista en el Código Fiscal de la Federación, situación que respeta la garantía de equidad que debe distinguir toda relación jurídico-tributaria, para con ello brindar un trato más justo en la aplicación de la ley fiscal.

4.4.2. La inequidad entre el pago de los créditos fiscales y las devoluciones

Retomando el concepto de equidad, estudiado en al Capítulo 1 del presente trabajo, la equidad se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, debido ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contempla estos conceptos al manifestar que el tributo cumple con los requisitos de proporcionalidad exigidos por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, ya que es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria, y es proporcional puesto que se cobra según la capacidad de los causantes concluyendo así que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Ahora bien, como hemos advertido, el Código Financiero del Distrito Federal, que es la ley fiscal local, y la que regula las relaciones jurídico-tributarias en la aplicación de las disposiciones fiscales, no prevé la actualización tratándose de devoluciones de cantidades pagadas indebidamente al fisco local, situación que viola la garantía de equidad tributaria consagrada en el citado artículo 31, fracción IV de la Carta Fundamental.

En efecto existe una inequidad entre el pago de los créditos fiscales y la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco local, esto es, debido a que para el caso de los créditos fiscales, en cuya relación el sujeto activo o acreedor, es el Gobierno del Distrito Federal, a través de sus autoridades fiscales, se aplica el factor de actualización previsto en la ley fiscal local, toda vez que debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, las cantidades monetarias sufren un detrimento en su valor, situación por la cual al determinar en cantidad líquida el adeudo a favor del fisco local, se calcula el importe histórico de la contribución, su actualización, los recargos generados por concepto de indemnización por falta de pago oportuno, multas y gastos de ejecución para el caso que se haya empleado el Procedimiento Ejecutivo de Ejecución, para hacer efectivo el crédito fiscal, los cuales consistirán en el 2% del monto de la contribución o aprovechamiento omitido.

En cambio, tratándose de que el adeudo sea a cargo del fisco local, supuesto en el cual el sujeto activo o acreedor de la relación tributaria es el contribuyente, y el sujeto pasivo o deudor es la autoridad fiscal local, como sucede en el caso del pago de lo indebido, no se aplica el factor de actualización, no obstante que debido al transcurso del tiempo y a los cambios de precios en el país, el valor adquisitivo de la cantidad entregada indebidamente al fisco local, ha disminuido, pero de conformidad con el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, únicamente el contribuyente o sujeto activo, recibirá como pago del adeudo a su favor, el importe histórico sin actualizar y los intereses para el caso que no se realice la devolución, en el plazo de 120 días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.

De lo anterior, se desprende que sin existir una justificación objetiva y razonable, no se brinda un trato equitativo en ambos casos, no obstante de que se trata de una misma situación jurídica, con la única diferencia de que se invierten los sujetos de la relación tributaria, es decir, en

el caso de la existencia de un crédito fiscal el sujeto activo o acreedor de la obligación fiscal, es el fisco local y el sujeto pasivo o deudor, es el contribuyente que realizó el hecho generador prevista en la ley fiscal; y para el caso de las devoluciones, el sujeto activo o acreedor de la relación tributaria es el contribuyente a cuyo favor existe una cantidad que fue enterada en forma indebida, y el sujeto pasivo es la propia autoridad fiscal.

Por lo expuesto, resulta procedente concluir que el artículo 63, del Código Financiero del Distrito Federal, no respeta la garantía constitucional de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que no prevé la actualización de las devoluciones a favor de los contribuyentes.

4.5. Propuesta de solución

Al respecto, se debe de reformar el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, A efecto de que en el mismo se incluyan las devoluciones de a cargo del fisco local, para que se actualicen en los mismos términos que los créditos fiscales, y con ello respetar la garantía constitucional de equidad consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para lo cual propongo la siguiente redacción:

Texto actual	Texto propuesto
<p><i>Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al 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 de actualizar. Dicho factor se</i></p>	<p><i>Artículo 63. Cuando no se cubran los créditos fiscales o las devoluciones a cargo del fisco local, en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago o la devolución y hasta que las mismas se efectúen, lo anterior debido al 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</i></p>

<p><i>obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al mas reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.</i></p> <p>...</p>	<p><i>cantidades que se deban de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme a la legislación aplicable que regula el cálculo del mismo, del mes anterior al mas reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.</i></p> <p>...</p>
---	--

Asimismo, para estar en armonía con la reforma propuesta, también sería necesario modificar el artículo 71 del Código Tributario local, para quedar en los siguientes términos:

Texto actual	Texto propuesto
<p><i>Artículo 71.</i></p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p><i>Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución se realizó a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución. El comprobante del pago de la devolución respectiva, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuados por la autoridad.</i></p>	<p><i>Artículo 71.</i></p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>...</p> <p><i>El fisco local deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 63 de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.</i></p> <p><i>Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución se realizó a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución. El comprobante del pago de la devolución respectiva, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuados por la autoridad.</i></p>

No se causarán intereses durante el tiempo que transcurra de la fecha en que la autoridad notifique al solicitante que el cheque o certificado por el importe de la devolución se encuentra a su disposición en la oficinas de la autoridad fiscal al día que lo recoja.

...

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 63 de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

No se causarán intereses durante el tiempo que transcurra de la fecha en que la autoridad notifique al solicitante que el cheque o certificado por el importe de la devolución se encuentra a su disposición en la oficinas de la autoridad fiscal al día que lo recoja.

...

CONCLUSIONES

1. Existe una reciprocidad de derechos y obligaciones respecto de las autoridades fiscales y los contribuyentes.
2. La relación jurídico-tributaria debe regirse por las garantías consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente, la de equidad.
3. Es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
4. La obligación tributaria nace en el momento de realizar el hecho generador previsto en la ley fiscal.
5. El sujeto pasivo de la obligación tributaria, no siempre es el gobernado o contribuyente, sino que dicha obligación puede recaer en las autoridades fiscales como es el caso de un pago indebido de contribuciones.
6. El Índice Nacional de Precios al Consumidor es el instrumento estadístico por medio del cual se mide el fenómeno económico que se conoce como inflación.
7. El factor de actualización nos permite realizar un ajuste a la actualidad, de una cantidad pagada en un tiempo determinado, en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor.
8. Los créditos fiscales no son los únicos susceptibles de actualizarse, sino también las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver, para con ello brindar un trato equitativo respecto de los acreedores de dichas devoluciones.
9. Como ha quedado demostrado a lo largo del presente trabajo, el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, no respeta la garantía constitucional de equidad, debido a que en el mismo no se encuentra previsto la actualización de cantidades que deban ser devueltas a los contribuyentes.
10. Es necesario una reforma al artículo 63 del Código Tributario del Distrito Federal, a efecto de que en dicho precepto legal se prevea la figura de la actualización para el caso de devoluciones a cargo del Fisco Local.

BIBLIOGRAFÍA

Atibalba, Geraldo.

Hipotesis de Incidencia Tributaria.
2ª Edición.
Sao Paulo.
1975.

Berliri, Antonio.

Principios de Derecho Tributario Vol II.
Derecho Financiero.
Madrid.
1964.

Castrejón García, Gabino Eduardo.

Derecho Tributario.
Cárdenas Editor Distribuidor.
México.
2002.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz y Fernández y Cuevas, José Luis (Coautores).

Derecho Fiscal.
Coordinación Fiscal.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.

Principios de Derecho Tributario.
3ª. Edición.
Limusa.
México.
2001.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús.

Derecho Fiscal.
Mc Graw Hill.
2004.

Fraga, Gabino.

Derecho Administrativo.
16ª. Edición.
Porrúa.
México.
1975.

Flores Zavala, Ernesto.

Elementos de finanzas públicas mexicanas.
23ª Edición.
Porrúa.
México.
1981.

García Máñez, Eduardo.

Introducción al estudio del derecho.

14ª. Edición.

Porrúa.

México.

1967.

Garza, Sergio Francisco de la.

Derecho Financiero Mexicano.

14ª. Edición.

Porrúa.

Mexico.

1985.

Jiménez González, Antonio.

Lecciones de Derecho Tributario.

ECASA.

México.

1991.

Rodríguez Lobato, Raúl.

Derecho Fiscal.

Harla, colección de Textos Jurídicos Universitarios.

México.

1990.

Sánchez León, Gregorio.

Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I.

12ª. Edición.

Cárdenas Editor y Distribuidor.

México.

2000.

Smith, Adam.

Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Publicaciones Cruz.

México.

1980.

Jiménez González, Antonio.

Lecciones de Derecho Tributario.

5ª. Edición.

Litograf.

1999.

Villegas B, Héctor.

Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.

5ª Edición.

Desalma.

Argentina.

1989.

Wagner, Adolfo

Tratado de Finanzas.
América.
México.
1941.

FUENTES ELECTRÓNICAS

Asamblea Legislativa del Distrito Federal
www.asambleadf.gob.mx

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
www.cddhcu.gob.mx

Banco de México
www.banxico.org.mx

Críticas a la Reforma Fiscal
www.fiscalia.com

Los impuestos
www.monografias.com

www.indetec.gob.mx

LEGISLACIÓN FEDERAL

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

LEGISLACIÓN LOCAL

Estatuto de Gobierno del Distrito Federal

Código Financiero del Distrito Federal

Código Civil para el Distrito Federal

Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal

Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal