



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN**

**“ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE INTERÉS FISCAL EN  
EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y  
PROPUESTA DE LA ELABORACIÓN DE UN MANUAL  
PARA EL DEBIDO OFRECIMIENTO DE LA GARANTÍA  
DEL INTERÉS FISCAL EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA  
FEDERACIÓN.”**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
LÁZARO SALVADOR LUCIANO MARTÍNEZ**

**ASESOR:  
LICENCIADA PATRICIA GARCÍA CARRASCO**



MÉXICO

SEPTIEMBRE 2006.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

**A L.. G.. D.. G.. A.. D.. U..**

**Quien me ha dado todo y lo es todo.**

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, FACULTAD DE ESTUDIO SUPERIORES “ARAGÓN”**

Por darme la oportunidad de estar en sus aulas y enseñarme que todo es posible en esta vida.

**A MI MADRE LA SRA. ALEJANDRA MARTÍNEZ PACHECO.**

La mujer que de dio la vida que me ha educado con amor, rectitud y honestidad, quien es parte esencial en la culminación de esta parte de mis estudios, gracias mama por enseñarme a ser feliz, a ser unido con mis hermanos y afrontar todos los retos con la firme convicción que siempre saldré avante.

**A MIS HERMANOS ALEJANDRO ISAAC LUCIANO MARTÍNEZ.**

Por ser uno de mis principales apoyos en la vida, saber que siempre estarás conmigo y por quererme.

**A PEDRO RODRÍGUEZ LÓPEZ.**

Una persona importante en la vida de mi familia gracias por todo el apoyo recibido de tu parte.

**A LA LIC. PATRICIA CARRASCO GARCÍA.**

Con agradecimiento sincero por el tiempo dedicado a la dirección y revisión de este trabajo el mas importantes en mi vida con lo que trazo una línea que jamás podrá borrarse.

**AL LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN.**

Gracias por la paciencia y el tiempo que dedico a este trabajo de titulación.

**AL MAESTRO EDUARDO TEPALT ALARCÓN.**

Gracias por ser mi amigo, y darme la oportunidad de conocer a tan estupendo ser humano, así como por el tiempo dedicado en las aulas, a enseñarme como se debe trabajar y en especial a su orientación en este trabajo con lo que termino esta parte de mi educación.

**A MIS MAESTROS**

Por sus enseñanzas

**A MIS AMIGOS**

Personas que han compartido conmigo su amistad, cariño y lealtad, por todos esos momentos que pasamos y pasaremos juntos.

Y todas aquellas personas que aunque no estén mencionadas en esta parte, sabe que están presentes

## ÍNDICE GENERAL

	página
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I. NORMA JURÍDICA FISCAL.</b>	
1.1. Concepto de Derecho Fiscal.....	6
1.2. Fuentes del Derecho Fiscal.....	8
1.2.1 La Constitución.....	11
1.2.2 Ley.....	12
1.2.3 El Decreto-Ley y Decreto-Delegado.....	17
1.2.4 El Reglamento.....	20
1.2.5 Las Circulares.....	21
1.2.6 La Jurisprudencia.....	26
1.2.7 La Doctrina.....	27
1.2.8 La Costumbre.....	28
1.2.9 Los Tratados internacionales.....	32
1.2.10 Principios Generales del Derecho.....	32
1.3 Nacimiento de la Obligación Fiscal.....	34
1.4 Elementos de las Obligaciones Fiscales.....	40
1.4.1 Sujetos de la Obligación Fiscal.....	40
1.4.1.1 Sujeto Activo.....	41
1.4.1.2 Sujeto Pasivo.....	42
1.4.1.3 El Objeto o Prestación.....	46
1.5 El Tributo.....	50
1.6 Hecho Imponible.....	54
<b>CAPÍTULO II. DE LAS CONTRIBUCIONES</b>	
2.1. Concepto.....	57
2.2. Características de las contribuciones .....	58
2.3. Clasificación de las contribuciones .....	60
2.3.1. Los Impuestos.....	62
2.3.1.1. Principio de los impuestos .....	67
2.3.1.2. Clasificación de los impuestos .....	68
2.3.1.3. Efecto de los impuestos .....	70
2.3.2. Aportaciones de Seguridad Social .....	72
2.3.3. Contribuciones de mejoras .....	72
2.3.4. Derechos .....	73

### **CAPÍTULO III FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.**

3.1. Facultades de la Autoridad Fiscal Federal.....	75
3.2. Naturaleza Jurídica.....	78
3.3. Procedimiento económico-coactivo.....	82
3.4. Suspensión del procedimiento económico-coactivo.....	92

### **CAPÍTULO IV. GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.**

4.1 Concepto de crédito fiscal.....	96
4.2 Nacimiento.....	96
4.2.1 Determinación.....	98
4.2.2 Extinción del crédito fiscal.....	106
4.3 Garantía del interés fiscal.....	119
4.4 Diferentes tipos de garantías.....	120
4.5.1 Depósito en dinero u otras formas de garantía.....	121
4.5.1.1 Requisitos.....	121
4.5.2 Prenda o hipoteca.....	121
4.5.2.1 Requisitos.....	123
4.5.3 Fianza otorgada por institución autorizada.....	125
4.5.3.1 Requisitos.....	126
4.5.4 Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.....	126
4.5.4.1 Requisitos.....	128
4.5.5 Embargo en vía administrativa.....	129
4.5.5.1 Requisitos.....	130
4.5.6 Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.....	132
4.5.6.1 Requisitos.....	132
4.6 Procedencia de la Garantía.....	132
4.7 Manual para el debido ofrecimiento de la garantía del interés fiscal....	135
CONCLUSIONES.....	142
ANEXO.....	145
BIBLIOGRAFÍA.....	146

## INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en términos del artículo 31, fracción IV, que,

“Son obligaciones de los mexicanos:

I. Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;

III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

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”.

Dado que las circunstancias económicas del país hacen imperante una mejor y pronta actuación del Estado, por ello su órgano legislativo ha previsto diversas formas de garantizar los créditos fiscales provenientes de contribuciones que tenga éste – el Estado- derecho percibir.

Por ello es de suma importancia conocer las diversas formas para asegurar el interés fiscal. El Estado actúa en el momento en que el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales, pese a que debe cumplirlas en tiempo y forma de acuerdo a lo que dispone la legislación fiscal. La autoridad puede hacer uso de sus facultades de revisión mediante una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, lo cual lleva a la autoridad a una determinación de los impuestos omitidos, donde el contribuyente tiene un plazo en el que podrá pagar los impuestos o solicitar cubrirlos en parcialidades; si pese a estas facilidades el contribuyente no cumple con sus obligaciones, el Estado actúa a través de sus órganos facultados para ello; como puede ser el Servicio de Administración Tributaria (SAT), quien en su carácter de acreedor iniciará el procedimiento económico – coactivo.

Con el fin de conocer el desarrollo de las contribuciones, es necesario hacer un análisis detallado de la norma jurídica que regula las contribuciones; por ello el primer capítulo está dirigido a su estudio.

En el capítulo segundo se realiza el estudio detallado de las contribuciones, desde lo general hasta lo particular; dicho estudio se realizara desde el punto de vista de su concepto, características y clasificación; en éste capítulo se da una visión más amplia de las contribuciones.

En el capítulo tercero como su nombre lo indica se analizarán las facultades económico - coactivas de las autoridades fiscales, así como su naturaleza jurídica y los procedimientos legales a los que la autoridad tendrá que apegarse para hacer efectivo el cobro de las contribuciones omitidas por el contribuyente.

En el cuarto y último capítulo se analizará la garantía del interés fiscal, partiendo de su concepto desde el punto de vista gramatical seguido por el legal, jurisprudencial y doctrinal; en forma breve se abordará el tema de su nacimiento y su determinación, como aspectos generales de los diferentes tipos de garantías que regula el Código Fiscal de la Federación y su aplicación que se encuentra regulado por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En cada tipo de garantía estudiaremos los requisitos plasmados por la ley, así como algunos aspectos con los que se encuentran revestidos a fin de dar una visión más favorable de las prerrogativas que otorga cada una de ellas, al mismo tiempo de proporcionar los elementos para su debida aplicación y conveniencia de cada una de ellas.

Finalmente, concluiremos con la propuesta de un manual, el cual tiene como único fin coadyuvar con los contribuyentes al ofrecimiento de la garantía del interés fiscal.

# I

## NORMA JURÍDICA FISCAL.

**SUMARIO:** 1.1. Concepto de Derecho Fiscal. ---- 1.2. Fuentes del Derecho Fiscal.----1.2.1 La Constitución.---- 1.2.2 Ley.---- 1.2.3 El Decreto-Ley y Decreto-Delegado. ----1.2.4 El Reglamento. ---- 1.2.5 Las Circulares. 1.2.6 La Jurisprudencia. ---- 1.2.7 La Doctrina.----1.2.8 La Costumbre. ----1.2.9 Los Tratados internacionales. ----1.2.10 Principios Generales del Derecho.---- 1.3 Nacimiento de la Obligación Fiscal. ---- 1.4 Elementos de las Obligaciones Fiscales. ---- 1.4.1 Sujetos de la Obligación Fiscal. ---- 1.4.1.1 Sujeto Activo. ---- 1.4.1.2 Sujeto Pasivo. ---- 1.4.1.3 El Objeto o Prestación. ---- 1.5 El Tributo. ---- 1.6 Hecho Imponible.

El Derecho Fiscal no sólo regula las obligaciones de los contribuyentes sino también ésta consiste en un deber de entregar cantidades en dinero al Estado, en virtud de haberse causado un tributo a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, el cual puede ser exigido de manera coercitiva en el supuesto de una omisión, los que pueden ser a cargo del propio contribuyente o a cargo de terceras personas, para hacer efectivo el pago.

Existen diversos tipos de obligaciones fiscales las que pueden distinguirse por el objeto; en las obligaciones que se derivan de la causación de un tributo, el objeto exclusivamente será de dar; en otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, no hacer o un tolerar; estas últimas las podemos relacionar con la determinación de un crédito fiscal, las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal.

La obligación fiscal cuyo objeto es un dar a la que se le conoce como una obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto es un hacer, no hacer, un tolerar se le llama obligación fiscal formal.

En el lenguaje jurídico es muy común que no se haga la diferenciación entre la relación sustantiva o formal; de tal forma que se deberá atender a lo que estipula la propia obligación para así poder definir; en este primer capítulo haremos referencia así como estudiaremos a la obligación fiscal y todos los elementos que intervienen en el nacimiento así como a la realización de la misma.

## **2.5 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL**

La mayoría de los tratadistas coinciden en señalar que el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos. El derecho fiscal es considerado como una rama del Derecho Público, y está constituido por normas jurídicas.

El criterio anterior lo consideramos correcto, sin embargo, a fin de entenderlo, mejor a continuación hablaremos del origen de nuestra materia.

### **Origen del Derecho Fiscal**

El origen de esta denominación es más bien de carácter histórico, pues parte de la noción de tributo en épocas anteriores como en la antigua Roma tuvo una doble significación como veremos a continuación:

- a) Desde el punto de vista de una especie de contribución forzosa de los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra.
- b) Desde el punto de vista de ofrenda a los dioses.

Con el transcurso del tiempo, estas significaciones fueron cambiando y, en la actualidad, la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado.

Podemos encontrar el origen de la palabra fisco "*fiscum*", que en latín significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestra disciplina deriva del sistema singular de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma. Como es sabido, la organización familiar y social de esta brillante civilización está basada en un férreo sistema patriarcal; obligaba al llamado "*pater familias*" a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia, entendida ésta en sentido lato o amplio, es decir: esposa, hijos, nueras, nietos y esclavos. En este sentido se debían anotar

todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Dicho libro servía de base además para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debía contribuir para el sostenimiento de su gobierno.

Así, una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto, "*fiscum*" que el propio recaudador, probablemente para evitar robos o abusos de confianza, llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.

Posteriormente, y merced a este fenómeno que se conoce como "vulgarización del lenguaje", la palabra "fisco" se utilizó instantáneamente para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, o bien, a la función del propio Estado que tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbditos para cubrir los gastos públicos.

En conclusión podemos definir que en la actualidad el término Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas que regulan la actividad del Fisco, entendido por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

## 1.2 FUENTES DEL DERECHO FISCAL

La fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que se ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del Derecho.

En la terminología jurídica encontramos la palabra *fuer*te con tres acepciones las cuales debemos distinguir con mucho cuidado, así pues hablamos de fuentes formales, reales e históricas<sup>1</sup>.

Por fuente formal debemos entender a los procesos de creación de las normas jurídicas.

Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el sentido de tales normas.

Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas, el término fuente histórica, por último, se aplica a los documentos inscripciones, papiros, libros, que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes. En este postrer sentido se dice que las instituciones, el Digesto, el Código y las Novelas, son fuentes del Derecho Romano

El vocablo fuente ha sido utilizado en materia jurídica para tratar de determinar el origen de las normas y resulta un término multívoco, por que algunas veces se le confunde con las fuentes del conocimiento jurídico, otras como la fuente de la ley y algunas mas con las del derecho positivo.

Siguiendo la paráfrasis de Du Pasquier<sup>2</sup>, fuente sería el lugar de donde brota el agua, procedimiento de formación es el método o instrumento para llevar el agua al lugar de su destino, que equivale a los procedimientos mediante los cuales se expresa la norma, como ya se ha mencionado la fuente siempre es anterior al

---

<sup>1</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", 50ª. Edición, editorial Porrúa, México, 1999 Pág., 51

<sup>2</sup> NEUCHATEL, "Introducción á la Theorie Générie et á la Pholosohhie du D roit", 1937, Pág. 34,

procedimiento de formación y este no tendrá ninguna relevancia en el origen de la norma.

De lo anterior podemos decir que la realidad social en el fondo es la fuente de todo hecho, las causas sociales que originan la expedición de las normas jurídicas, y estas pueden tener dos fases:

Primera.- La realidad social misma que evidencia la necesidad de una norma;  
Segunda.- El elemento racional que a través de los procedimientos establecidos, llega a plasmar esa norma.

Como ya se mencionó la fuente de la norma viene a ser el hecho social que toma en cuenta el legislador para adecuar o reformar la ley a la realidad social como los cambios económicos, políticos, filosóficos, culturales, movimientos armados, atentados terroristas, descubrimientos y avances científicos que acontecen en la sociedad sirven para determinar la norma jurídica, cabe mencionar que en algunos casos la propia norma puede adelantarse a ese hecho social previniéndolo, modificándolo o favoreciéndolo.

Hemos dicho que las fuentes son procesos de manifestación de las normas jurídicas. La idea proceso implica la de una sucesión de momentos. Cada fuente formal esta constituida por diversas etapas que se suceden en cierto orden y deben realizarse determinados supuestos, tomando en cuenta la opinión mas generalizada, las fuentes formales del derecho son la *legislación*, la *costumbre* y la *jurisprudencia*.

La fuente formal es la forma o formas de integración de las normas jurídico-fiscales, es decir los procesos de manifestación mediante los cuales se nutre y se va formando el Derecho Fiscal.

## **¿Cuál es la fuente del Derecho Fiscal?**

Entendemos por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes

Las fuentes del Derecho son de tres tipos a saber:

- 0. Formales
- 0. Reales
- 0. Históricas

Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes<sup>3</sup>.

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII, de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Osea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano, en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

---

<sup>3</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", 50ª. Edición Editorial Porrúa, México, 1999, Pág., 51

Algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas.

### **1.2.1 LA CONSTITUCIÓN**

Las normas relativas a la organización fundamental del Estado reciben el nombre de Constitución. La constitución del Estado comprende según Jellinek *“Las reglas jurídicas que determinan los órganos supremos de éste; su modo de creación; Sus relaciones recíprocas; su competencia, y la posición de cada uno en relación con el poder estatal”*<sup>4</sup>.

La palabra *constitución* no es solamente aplicada a las estructuras de la organización política de los Estados, si no también al documento que contienen las reglas relativas a dicha organización, esto es la *constitución en sentido formal*.

La Carta Magna aparece como la fuente primogénita del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos, que revelan la orientación precisa y las características esenciales a las que deberá sujetarse el contenido de la legislación fiscal.

En apoyo a lo anterior, cabe citar lo dispuesto por el artículo 133, que a la letra señala:

“Esta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la Republica, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglaran a dicha

---

<sup>4</sup> Citado por GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, “Introducción al Estudio del Derecho”, 50ª. Edición Editorial Porrúa, México, 1999, Pág., 108

Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

### **1.2.2 EL PROCESO LEGISLATIVO Y SU PRODUCTO: LA LEY**

El proceso puede ser analizado desde diferentes puntos de vista, si se examina su desarrollo es estará contemplando su o sus procedimientos y si estudiamos para que sirve estaremos llegando a su finalidad, teniendo un marco de referencia entre proceso y procedimiento podemos analizar el proceso legislativo

En el proceso legislativo actual existen seis diversas etapas, a saber: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia. La ley constituye la fuente más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

En tales condiciones, resulta de interés realizar el análisis del procedimiento encaminado a la creación de las normas, el cual esta regulado o previsto en los Artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.

#### **INICIATIVA DE LEY**

El proceso legislativo tiene su punto de partida en la presentación ante los órganos del poder público en cargados de legislar un proyecto de iniciativa de ley que deberá ser estudiada, revisada, valorada, reformada, en su caso adiciona y finalmente, aprobada o rechazada por dicho órgano.

En principio y como regla general esta iniciativa puede ser presentada de manera indistinta ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores.

La cámara que recibe la iniciativa se le denomina cámara de Origen; en tanto que a la otra Cámara se le llama Revisora.

Tomando en cuenta lo que indica el artículo 71 Constitucional el derecho de iniciar leyes compete a:

- ) Al Presidente de la Republica.
- ) A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión.
- ) A las Legislaturas de los Estados.

### **Cámara de Origen.**

A la cámara en donde inicialmente se discute un proyecto de ley suele llamarse *Cámara de Origen*; a la otra se le da el calificativo de *revisora*.

El artículo 72 de nuestra Constitución en si inciso H, establece una importante excepción al señalar que:

“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

**A.** Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

**B.** Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

**C.** El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido

de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.

**D.** Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

**E.** Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

**F.** En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

**G.** Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

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

**I.** Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la Comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

**J.** El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente”.

### **Discusión en Cámara.**

Es el acto por el cual las cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.” Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá

sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones”.<sup>5</sup>

Una vez que el proyecto de ley en materia Tributaria se ha presentado ante la Cámara de Diputados quien está investida para realizarlo, se inicia el debate en las cámaras la que puede llevar a su aprobación así como a su rechazo definitivo dentro del periodo de sesiones en que se haya dado a conocer.

### **El Veto y la Sanción Presidencial.**

Al ser aprobada por ambas Cámaras, el proyecto de ley, se turna al Ejecutivo para los efectos de su promulgación y publicación, más sin embargo el Presidente de la Republica cuenta con un plazo de diez días para manifestar su rechazo o aceptación.

Dicho veto Presidencial se encuentra regulado por el artículo 72 Constitucional en su inciso c) al igual que su sanción tácita que se encuentra establecida en el citado artículo pero en su inciso b).

### **Promulgación y Publicación.**

La promulgación y publicación constituyen los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por el Ejecutivo Federal.

La publicación es el hecho material de insertar en el Diario Oficial de la Federación, los textos, tanto de la ley en si como del decreto de promulgación, con objeto de que pueda ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor, por la población en general y de manera especial por sus destinatarios inmediatos.

---

<sup>5</sup> Primer párrafo del artículo 72 de la Constitución Federal.

### **Referendo por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público.**

Constituye en su parte relativa el artículo 92 Constitucional que a la letra dice:

“Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente deberán ser firmados por el secretario de Estado o jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos”.

Iniciación y Duración de la Vigencia de la Ley en Materia Tributaria.

Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso de la Unión, sancionadas por el Presidente de la Republica, refrendadas por el Secretario de Hacienda y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, reúnen los elementos y requisitos necesarios para que entren en vigor para ser aplicadas y por consecuencia obedecidas.

### **1.2.3 EL DECRETO-LEY Y DECRETO-DELEGADO**

El origen latino de la palabra deriva de “*discernere*”, determinar, decir algo, el sustantivo “*decretum*” significa, decisión resolución o acuerdo.

En el Imperio Romano el Rey emitía una diversidad de disposiciones que recibía el nombre de constituciones, una especie de estas se les denominó decreto, en la actualidad la mayoría de los países el termino decreto significa determinación, o resolución de un órgano del poder público competente.

El artículo 70 de nuestra Constitución Política en su primera parte dice textualmente: “Toda resolución del Congreso Tendrá Carácter de Ley o Decreto.” Al igual el artículo 92, se refiere a los decretos en el aspecto del referendo ministerial.

El Decreto es una decisión de un órgano del Estado que crea situaciones jurídicas o concretas o individuales y que requieren de cierta formalidad, a efecto de que sea conocido por aquellos a quienes va dirigido.<sup>6</sup>

En el Derecho Público encontramos que existen tres tipos de decretos. Los Decretos Legislativos, Ejecutivos y Judiciales.

### **Decretos Legislativos**

Los decretos legislativos están previstos en los artículos 70, 71 y 72 de la Constitución Federal.

Los Decretos Legislativos es todo aquel que emana de congreso de la Unión o de cualquiera de sus cámaras y son actos mediante los cuales se expresa una resolución, creando una situación jurídica concreta o particular, tal es el caso de la inscripción del nombre de algún personaje en el recinto del congreso, formalmente son actos que se derivan del Poder legislativo y crea situaciones concretas en los términos de la ley del Diario Oficial de la Federación los cuales se deben publicar en el mismo.

### **Decretos Ejecutivos**

Estos son una decisión que se expresa en un acto administrativo simple y puro, dictado de acuerdo con las facultades otorgadas por la Constitución al Ejecutivo que crea situaciones jurídicas individuales, y están revestidas de consecuencias la primera esta deberán contener el referendo el secretario o jefe de departamento administrativo y el segundo la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

---

<sup>6</sup> ACOSTA ROMERO Miguel, "Compendio de Derecho Administrativo", Parte General, Tercera Edición actualizada, Editorial. Porrúa México, 2001, Pág. 550.

## **Decreto Judicial**

Estas se dice que son toda clase de resoluciones dictadas por los tribunales, en estricto sentido los decretos judiciales son una especie de resoluciones que pueden dictar los tribunales conforme lo dispuesto por el Código de Procedimientos“. En Opinión de Hugo Rocco, el decreto “Es un acto emitido por el organismo jurisdiccional, distinto a una sentencia”<sup>7</sup>.

Los Decretos Judiciales de acuerdo con lo que dispone el Artículo 79, Fracción I, del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, son simples determinaciones de trámite que se dictan dentro de un proceso civil al igual que lo estipulado por los numerales 89 y 90 del Código Federal de Procedimientos Civiles que señala que las resoluciones judiciales son decretos, autos y sentencias en cuanto hace al primero se refiere a simples determinaciones de trámite.

En este punto debemos hacer referencia a lo que señala el artículo 49 de la Constitucional Federal que a la letra dice:

“El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial”.

“No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el párrafo del artículo 131, se otorgaran facultades extraordinarias para legislar”.

---

<sup>7</sup> ROCCO, Hugo, “Tratado de Derecho Procesal Civil”, Traducción. De Santiago Sentís Melendo Y Marino Ayerra Redin, Editorial Depalma, Santa fe de Bogota, Buenos Aires, 1969

A las leyes expedidas por el Ejecutivo durante un estado de emergencia o de suspensión de garantías se les llaman Decreto-Ley, que tiene una duración limitada al periodo excepcional en atención a la forma que es un decreto presidencial en el que su contenido y aplicación son propios del Poder Legislativo.

Dichos decretos no son una fuente formal del Derecho Fiscal, pero no se pueden pasar por alto ya que si en un dado momento el Ejecutivo se ve forzado a aplicar dichas medidas da la posibilidad aplicarse estos y ser una Fuente del Derecho Fiscal.

Los decretos pueden ser definidos como leyes expedidas en forma directa y personal por el Ejecutivo Federal sin una previa declaratoria de suspensión de las Garantías Individuales. Al igual que también se le conocen como Decretos-Delegados por que una de sus características es que los emite el Presidente de la República por facultades que le delegó el Poder Legislativo.

Los Decretos-Delegados, por materias que son regulados en la actualidad, son una fuente importante y formal del Derecho Fiscal.

#### **1.2.4 EL REGLAMENTO**

Una de las fuentes formales del derecho tributario esta constituida por los reglamentos Administrativos.

El reglamento administrativo es el conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la Republica con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar acabo la ejecución de esta ultima, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

En la Constitución Política Federal en la fracción I del Artículo 89, nos menciona: “Las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes”:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.

### **1.2.5 LAS CIRCULARES.**

La palabra circular proviene del latín “*circulare*” y hace referencia a un procedimiento que se describe un círculo desde su lugar de origen, hará volver al mismo, después de haber pasado por diversas etapas o diversos puntos.

Las circulares debemos de entenderlas como actos administrativos, las que emanan de una potestad de mando de la Administración, que contiene directrices de manera general, a los subordinados de los que la emite, las cuales no son fuentes normativas. En la actualidad, en todos los países es utilizada la circular cada día con mayor importancia y tiene un profundo arraigo en las prácticas de la Administración Pública.

Los principios que norman la circular son los siguientes:

- III. La circular administrativa deriva de las facultades de decisión y mando de los órganos superiores, dentro de la relación de jerarquía hacia los inferiores.
- III. La circular no requiere por lo general de forma predeterminada, ni requisitos de publicidad. Su forma, desde luego, es escrita, en algunas ocasiones se entrega vía correo postal a los interesados.

Las circulares pueden ser internas si únicamente se refieren a asuntos de la competencia interna de la unidad administrativa; externas si van dirigidas a los particulares y generales si su aplicación tiene esa característica, concretas si el objetivo es determinado a una instrucción o exhorto a una determinada oficina.

Por lo general las circulares son expedidas por órganos o autoridades jerárquicamente superiores de los que dependen otras autoridades administrativas. Debe estar subordinada formal y materialmente a la ley y al reglamento, tratándose de circulares emanadas por el Ejecutivo estas se basan en los artículos 89 fracción I y 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 33 del Código Fiscal de la Federación nos menciona al respecto:

“Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estar a lo siguiente”

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

a).- Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.

c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e).- Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f).- Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros.

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.

b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.

c) Prestar sus servicios en forma gratuita.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.

No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando derivado de lo señalado en el párrafo que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

Por ello consideramos que lo antes mencionado se ve reforzado por Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“CIRCULARES, ALCANCE DE LAS. (INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES.

La facultad que el artículo 10 del Código Fiscal otorga a la Secretaría de Hacienda, acerca de las Leyes Fiscales, no puede llegar al grado de derogar esas leyes por medio de la interpretación que pudiera darles, girando circulares a sus subalternos, pues dichas circulares, que carecen en lo absoluto de valor legal, son meras instrucciones que se giran a los subalternos”.<sup>8</sup>

“CIRCULARES.

Las circulares no tienen el carácter de reglamentos gubernativos o de policía, pues en tanto que éstos contienen disposiciones de observancia general, que obligan a los particulares en sus relaciones con el Poder Público, las circulares, por su propia naturaleza, son expedidas por los superiores jerárquicos, en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público o para declarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos. Aún en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiera fuerza, debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el Diario Oficial puesto que las leyes y reglamentos sólo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados. También podría aceptarse que el contexto de una circular obliga a determinado individuo, si se le ha notificado personalmente, pero si tal circunstancia no se acredita por la autoridad responsable, los actos que se funden en la aplicación de una circular, resultan atentatorios”.<sup>9</sup>

Como se puede observar en ambas tesis jurisprudenciales se aprecia claramente que las circulares no son aplicables en el Derecho Fiscal puesto que estas no tienen la fuerza de una Ley y carecen de valor legal, estas son aplicables de superiores a subalternos.

---

<sup>8</sup> TOMO LXXXVI, Pág. 1439. Bienes Raíces e Inversiones, S.C.P. 28 de noviembre de 1945. Cinco votos. Semanario Judicial. Quinta Época. 2ª SALA. Tomo LXXXVI. Pág. 1439.

<sup>9</sup> Tomo XXXII, Pág. 471. Cía. Imperio. 28 de mayo de 1931. Semanario Judicial. Quinta Época. 2ª Sala. Tomo XXXII. Pág. 471.

## 1.2.6 LA JURISPRUDENCIA

La palabra jurisprudencia posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo.<sup>10</sup> En la otra, sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales.

Algunas veces la ley otorga a las tesis expuestas en las resoluciones de ciertas autoridades judiciales, el carácter de obligatorio, relativamente a otras autoridades judiciales, carácter obligatorio, respectivamente a otras autoridades de inferior rango. En nuestro derecho la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación obliga a la propia Corte y a los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados Distrito Federal, Tribunales Administrativos y del Trabajo, tanto locales como federales.

De acuerdo con los artículos 193 y 193-bis de la Ley de Amparo, la jurisprudencia es creada por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas y es obligatoria para los Tribunales Colegiados, Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del fuero común de las entidades federativas, Tribunales Administrativos federales y locales al igual que a los Tribunales del Trabajo. También es creada por los Tribunales Colegiados de obligatoriedad para los mismos tribunales, así como para los juzgados de distrito Tribunales Judiciales del Fuero Común Tribunales Administrativos y del Trabajo.

Tomando en cuenta lo mencionado es aplicable lo establecido en la jurisprudencia es una fuente primaria de la ley ya que es una interpretación por el Tribunal Supremo de la Nación.

---

<sup>10</sup> “La jurisprudencia implica el conocimiento del derecho y, en este sentido, se ha tomado para significar no un conocimiento cualquiera, sino el conocimiento más completo y fundado del mismo, es a saber, el científico. Como sinónima de ciencia del derecho ha corrido entre tratadistas y legisladores. Así los romanos la definían: *rerum divinarum atque humanarum notitia, justi atque injusti scientia. Vera non simulata philosophia que decia ULPIANO*”. F. CLEMENTE DE DIEGO, *La jurisprudencia como fuente del derecho*, Madrid, 1925, Pág. 46.

“JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE, NO DEROGA LA LEY.

La observación en el sentido de que la obligatoriedad de la jurisprudencia implica la derogación de una Ley por Poder diverso del Legislativo, sólo puede atribuirse a un desconocimiento de nuestra tradición y estructura constitucional, así como de la naturaleza de la interpretación jurídica; interpretar la ley es fijar su sentido, llevar el precepto a sus últimas consecuencias, realizar la voluntad de la ley en los casos concretos sometidos a la jurisdicción de un juez; la facultad de interpretar la ley es condición ineludible del ejercicio exhaustivo de la función jurisdiccional no sólo por cuanto concierne a la Suprema Corte de Justicia, sino a cualquier juez o tribunal. La misma declaración de inconstitucionalidad de una ley no puede implicar su derogación, dentro de la tradición jurídica de nuestro juicio de amparo, puesto que las declaraciones emanadas del Poder Judicial de la Federación sólo tienen eficacia limitada al caso concreto. A mayor abundamiento, la obligatoriedad de la jurisprudencia está reconocida ya mediante texto expreso constitucional: la fracción XIII del artículo 107 que autoriza al legislador para determinar los términos y casos en que sea obligatoria la jurisprudencia de los Tribunales del Poder Judicial de la Federación.<sup>11</sup>

Por excepción existen otros tribunales que pueden crear jurisprudencia como ya mencionábamos: Los Tribunales Administrativos, esta jurisprudencia es limitada puesto que siempre prevalecerá la emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **1.2.7 LA DOCTRINA**

Se da el nombre de doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.

La doctrina esta constituida por el conjunto de conceptos, críticas, definiciones y opiniones vertidas por los especialistas en esta materia respecto de los diversos temas que la constituyen en la que se pueden encontrar libros, artículos, editoriales, conferencias, ensayos, cursos de actualización, etc.

---

<sup>11</sup> Revisión fiscal 304/54. Arronis Castro Manuel. 25 de agosto de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Mariano Azuela. Semanario Judicial. Quinta Época. Sala Auxiliar. Tomo CXXV. Pág. 1685.

La doctrina no es una fuente formal del Derecho Fiscal, por lo que no es un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, ni las opiniones de los especialistas, por respetables y prestigiados que sean, no contienen una fuerza obligatoria para las autoridades hacendarías, órganos jurisdiccionales y contribuyentes, pero estas pueden influir en los legisladores indirectamente para la creación de nuevas leyes, modificación y adiciones a las ya existentes al igual a los jueces para crear jurisprudencia, en algún; sentido, por lo que podemos concluir que la doctrina coadyuva, en cierta medida, los procesos de las normas jurídico-tributarias.

### **1.2.8 LA COSTUMBRE.**

La costumbre es el uso implantado en una comunidad y considerado por ella como jurídicamente obligatoria.

Es la observancia constante y uniforme de un cierto comportamiento por los miembros de una comunidad, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.

En las sociedades poco evolucionadas era la principal fuente del derecho fiscal.

Falta de precisión, de certeza y de unidad, son los grandes defectos de la costumbre.

En el derecho contemporáneo, el papel de la costumbre es modesto, si se lo compara con el de la ley. No obstante, en algunas ramas del derecho, y particularmente en el comercial, su campo de aplicación es bastante amplio.

Es en el sistema anglosajón donde la costumbre tiene una importancia, primordial; pero aún en él, lo que los jueces aplican, más que la costumbre en sí, es la expresión de ésta a través de los fallos de los tribunales; en realidad el "*common law*", originado en la costumbre, es hoy derecho jurisprudencial.

La costumbre, independientemente de su valor autónomo tiene mucha importancia como antecedente histórico de la ley.

## **Elementos de la Costumbre**

Para que exista costumbre en la acepción jurídica de la palabra, deben reunirse dos elementos:

- a) El material, que consiste en una serie de actos repetidos de manera constante y uniforme. No es indispensable el largo uso en el tiempo como opinaban los antiguos juristas, pues, evidentemente hay costumbres de formación muy reciente y que, sin embargo, tienen fuerza obligatoria. Pero en cambio, es necesario que el uso sea general, es decir observado por la generalidad de las personas.
- b) El psicológico, que consiste en la convicción común de que se trata de una práctica obligatoria; los simples usos sociales, que en la opinión general no tienen relieve jurídico, no pueden considerarse costumbres en el sentido de fuente del derecho.

## **Clasificación de la Costumbre**

- 1) Convalidada por la ley o "*secundum legem*". Existe cuando el legislador remite la solución a la costumbre. Así la costumbre deja de ser una fuente subsidiaria para transformarse en fuente principal.
- 2) Costumbre en contra de la ley o "*contra legem*". Es la costumbre contra la ley o derogatoria. La eficacia de la costumbre contra "*legem*" depende de la solución que se dé a la jerarquía de la fuente. En el derecho moderno donde la costumbre básicamente es una fuente subsidiaria, pues la fuente principal es la ley, es difícil admitir la vigencia de la costumbre contra *legem*.
- 3) Costumbre en ausencia de ley o "*praeter legem*". Es la costumbre que se aplica cuando no hay ley exactamente aplicable al caso; o sea que es la norma jurídica en virtud de la cual se soluciona el conflicto no reglado legalmente.

“ La costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio; es el derecho nacido consuetudinariamente, el *ius moribus constitutum*”.<sup>12</sup>

Francois GénY la define como “uno uso existente en un grupo social, que expresa un sentimiento jurídico de los individuos que componen dicho grupo”.<sup>13</sup>La costumbre no puede ser una fuente formal del Derecho Fiscal ya que carece de elementos esenciales.

El maestro García Máynez nos menciona: “La costumbre desempeña en nuestro derecho un papel muy secundario. Solo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. No es por ende, fuente inmediata, sino mediata o supletoria del orden positivo”.<sup>14</sup>

El artículo 10 del Código Civil Federal así como el del Distrito Federal establecen:

“Contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario”.

Lógicamente impide concebir a la costumbre con más obligatoriedad que el de la ley, en la que se encuentran los elementos objetivos y subjetivos esenciales para esta. Por tal motivo es inadmisibles el poderla aplicar en el derecho Fiscal de manera supletoria, en el caso en que faltase regulación de alguna de las figuras del derecho fiscal.

Así, el Código Fiscal Federal en su artículo 1º establece:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este

---

<sup>12</sup> DU PASQUIER, “Introduction á la theorie generale et a la philosophie du droit,” Pág. 36.

<sup>13</sup> GÉNY, Francois “Método de la Interpretación”, Edición, Ed., I, Pág. 323.

<sup>14</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, “Introducción al Estudio del Derecho”, 50ª. Edición Editorial Porrúa, México, 1999, Pág., 66

Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

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.

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

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.”

Conforme a lo anterior deducimos que las contribuciones se registrarán de manera exclusiva, por las normas jurídicas, sin la posibilidad de la aplicación supletoria de la costumbre.

### **1.2.9 LOS TRATADOS INTERNACIONALES**

Definiremos a los tratados internacionales como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes.

Para que los tratados internacionales puedan alcanzar los efectos de obligatoriedad, es necesario que cada uno de ellos los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango Constitucional.

Es así como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos les da la categoría de ley Suprema para toda la federación como lo indica en su artículo 133:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión...”

Esto condicionado a que cumpla con todos y cada uno de los requisitos que son:

- 0. Que no contenga estipulaciones contrarias a la propia constitución;
- 0. Que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su carácter de Jefe del Estado Mexicano; y
- 0. Que sean aprobados o ratificados por el Senado de la República.

### **0.1.9 PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO**

Se integra por aquellos postulados producto de la reflexión lógico-jurídica, que orientan a la realización de los valores jurídicos, principalmente de justicia,

seguridad y bien común. Los principios generales del Derecho son una especie del género “conceptos jurídicos fundamentales”, en virtud de que su validez universal se preserva a través del tiempo y del espacio. Son útiles para crear las normas jurídicas, para interpretarlas y para realizar labores de integración jurídica.

La precariedad en la regularización legislativa da lugar a la presencia de las llamadas “lagunas legales” y éstas son susceptibles de superarse a través de los principios generales de Derecho que desempeñan una misión complementaria o integradora del derecho, para el logro de lo que se denomina el orden hermético de lo jurídico.

Estos tienen el carácter de fuente de Derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias. El Tribunal Fiscal está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales y, así la Constitución prescribe que en el caso de que la ley sea oscura, dudosa u omisa debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece y si agotados estos se le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los Principios Generales de Derecho.

Resulta oportuno señalar que, a diferencia de otras ramas del derecho, en el fiscal y desde luego nos referimos al momento impositivo y de recaudación, la autoridad debe sujetarse al principio de legalidad, es decir, no puede realizar nada que no se encuentre previsto en la Ley con anticipación a la realización del hecho generador. Bajo ésta premisa, la costumbre como fuente de obligación entre sujeto activo y pasivo de la obligación fiscal sería inoperante, pues de realizarse, sería completamente nulo y quedaría sin efecto alguno.

No obstante y dada la científicidad del derecho, existen teorías que pretenden demostrar la existencia de la costumbre como fuente específica del derecho fiscal, buscando desde luego, declarar la nulidad de la norma que la contiene.

### 1.3 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Antes de dar el concepto de obligación Fiscal es conveniente hacer una breve referencia a lo que entendemos como obligación en un marco general. En el Derecho Romano. Según la Intututa de Justiniano,<sup>15</sup> la obligación se entendía de acuerdo a la siguiente frase, “*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvedae rei secundum nostrae civitatis iura*”. “La Obligación es él vinculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad”.

*De igual forma se referían a la obligación como: “Obligationum substantia..., in eo cosntit...,ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum”.* “La sustancia de las obligaciones consiste... en que constriña otros a darnos, a hacernos o a prestarnos alguna cosa.

De lo expuesto podemos decir que la obligación es el vinculo jurídico en virtud del cual, una persona llamada deudor, esta obligada para con otra, llamada acreedor, a una prestación determinada.

Si comparamos estas definiciones podemos observar que en una se caracteriza la obligación como un vínculo; en otras se constituye la palabra vínculo por relación jurídica; en otra se habla de la necesidad jurídica. En todas se alude al objeto de la obligación, diciéndose que por virtud de la obligación el deudor debe dar, hacer o no hacer o, en otros términos, ejecuta una prestación o someterse a una abstención. Una de las definiciones ve el aspecto pasivo de la obligación refiriéndose al estado del deudor; otras ven el aspecto del acreedor, teniendo la facultad de exigir algo al deudor.

El diccionario de la lengua española entiende por obligación, entre otras acepciones, la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre; también dice de ella que es el vinculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer

---

<sup>15</sup> BORJA SORIANO, Manuel, “Teoría General de la Obligaciones”, Editorial Porrúa, 17ª. Edición, México 2000 Pág.69

una cosa, estableciendo por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación de ciertos actos.<sup>16</sup>

De lo anterior, se desprenden los siguientes elementos:

- ) Un sujeto pasivo o deudor, que es la parte que tiene a su cargo la obligación;
- ) Un sujeto activo o acreedor, que es la parte a cuyo favor está el derecho;
- ) Una relación jurídica, que surge entre los sujetos mencionados;
- ) Un objeto, que es el contenido de la obligación y puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer.

Tomando como antecedente el concepto apuntado, pues es indubitable que el derecho fiscal para su integración necesita del soporte de conceptos, instituciones y procedimientos del resto de las materias que conforman la ciencia jurídica.

Así, podemos definir la Obligación Fiscal como la relación jurídica que se presenta entre el Fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o hacer o no hacer determinada conducta.

En este orden de ideas, es de suma importancia señalar que la consecuencia inmediata de una obligación se fundamenta en que la autoridad tendrá todo el derecho de ejercer su poder de autoridad para realizar el cobro del tributo, inclusive de forma coactiva en una situación de extremo ante el incumplimiento por parte del obligado, de lo contrario las funciones del Estado se paralizarían.

En sus orígenes, el pago de contribuciones (tributos) se identifica, como señal de esclavitud sumisión dominio o independencia; la población quedaba sometida (obligada) a la voluntad unilateral de la autoridad a favor de unos cuantos, quienes ejercían la función de dueños de las cosas y personas, sin prestar servicio alguno.

---

<sup>16</sup> Real Academia Española, "Diccionario de la lengua Española", 21ª. Edición, Tomo II, Madrid, España Calpe, Pág.1460.

El nacimiento de la relación tributaria en el feudalismo señala a los señores feudales que obligaban a los labradores con el pago de contribuciones de características irregulares y opresivas, por lo que se encontraban fuera de la realidad económica de los sujetos. De tal situación se desprende que en el siglo XVIII para el nacimiento de la llamada “Teoría del Beneficio”, época que el pensamiento naturalista consideró que la solución a dicha problemática de la imposición tributaria considerada como injusta para el sujeto pasivo de la relación fiscal, esta debía residir en los beneficios que debería recibir por parte del estado, a cambio del pago de sus contribuciones.<sup>17</sup>

El instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM ha interpretado, hoy en día, que quizás el término obligación no sea el más apropiado, por lo que algunos autores opinan que propiamente la disposición constitucional se refiere a los “deberes”, más que a las obligaciones que impone la nacionalidad frente al estado.<sup>18</sup>

El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, con la realización del hecho generador, por lo que serán aplicables las disposiciones legales vigentes de su nacimiento. En materia fiscal el momento de nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

---

<sup>17</sup> MARTÍN, José María, “Introducción las Finanzas Publicas”, 2ª, edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1987, Pág. 139

<sup>18</sup> GALINDO GARFÍAS, Ignacio, “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada”, 14ª. Edición, Tomo I, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Porrúa, 1999, Pág. 404

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza es hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Por lo tanto la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho prevista en las leyes fiscales.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente preste el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

El momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante ya que permite determinar lo siguiente:

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva y aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como son la presentación de declaraciones.
- Determinar la ley aplicable que no puede ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.

- Determinar la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- Determinar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento de nacimiento de la obligación.

La obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

El Código Fiscal Federal en el artículo 6º expresa: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran".

### **Determinación de la Obligación Fiscal**

Esta consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como: "El acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". La determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

### **Época de Pago de la Obligación Fiscal**

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

El Artículo 6 del Código Fiscal prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo en las disposiciones respectivas y para el caso de falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

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

En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación. Como regla general las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación, salvo que las propias disposiciones fiscales establezcan plazos diferentes para ello.

El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses, durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto incluyendo los accesorios a la tasa que mediante ley fije el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México.

Finalmente, se dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente otorgue nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente;
- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial;
- El contribuyente deje de pagar 3 parcialidades.

### **7.3 ELEMENTOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES**

Al hablar de los elementos personales del derecho Tributario hacemos alusión sin duda a uno de los aspectos más importantes en el ámbito tributario, la Relación jurídica tributaria.

La existencia de cargas tributarias no tendrían razón de ser de no existir un sujeto encargado de su establecimiento, recaudación y por el otro lado, otro obligado al pago.

#### **1.4.1 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL**

En las relaciones existen determinadas figuras a los que constriñe una relación jurídica o cualquier otra, estos son los sujetos.

Los sujetos principales que interviene en la relación jurídica son, la parte que reclama (actora o acusadora) la parte a la que se le reclama (demandada o acusada) y, por su puesto, el juzgador el cual debe de conocer y resolver el litigio suscitado entre ellas, las partes antes mencionadas poseen una característica en común, la de ser sujetos procesales, pero hay una muy importante que las distingue del juzgador, él no tiene interés jurídico en la controversia por lo que es imparcial, los sujetos actor y demandado sí tiene un interés jurídico. En el derecho fiscal varía un poco ya que en este se denominan acreedor y deudor como lo analizaremos a continuación.

El elemento subjetivo lo compone el acreedor y el deudor, este elemento es esencial a la obligación y no puede faltar, o sea, no puede haber obligación sin

sujetos por que para toda obligación implica un deber que necesariamente es a cargo de una persona, física o moral. A su vez y como consecuencia de la bilateralidad de la norma jurídica, todo deber es correlativo de un derecho subjetivo, es una facultad a la que igualmente solo puede ser a favor de personas físicas y morales:

Los sujetos pueden ser:

4. Sujeto activo.
4. Sujeto pasivo.
3. El Objeto o Prestación.

#### **1.4.1.1 SUJETO ACTIVO**

También llamado acreedor, es el beneficiado con la prestación. Tiene dos facultades a su favor que son: la facultad de recibir y de exigir. La facultad de recibir consiste en el derecho de retener en su patrimonio lo que recibió a título de pago<sup>19</sup>. La facultad de exigir es el derecho de reclamar al deudor, sea en forma judicial o extrajudicial, el cumplimiento de la prestación que se tiene derecho a recibir. Normalmente el sujeto activo en las obligaciones de derecho privado es un particular; en cambio en el Derecho Fiscal, lo es la autoridad.

En los términos del artículo 31, fracción IV, Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos 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.

---

<sup>19</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, "Obligaciones Civiles", Editorial Harla, México 1980 Pág. 437

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados, y Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución. Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Más como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

De acuerdo a lo antes señalado con la Constitución tenemos que son tres los sujetos activos:

- La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.
- Los Estados o Entidades Federativas y
- Los Municipios.

Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, tenemos que referir a la estructura político-administrativa del Estado Mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, cuyas características más importantes son:

#### **. Federación**

Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan

el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional.

Así también haciendo referencia a la fracción primera del artículo 40 de la ley antes en mención que dice:

“El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal”.

Así tenemos pues que la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

Existen algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación, estas materias son: el comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

De este precepto se han originado dos tesis interpretativas:

- a) La fracción XXIX del artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que solo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que está impedida para gravar otras

fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos públicos, de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mismo artículo 73; por lo tanto, si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no fueren suficientes para satisfacer los presupuestos, la Federación puede concurrir con los Estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

- ) La federación solo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas sería violar el principio consignado en el artículo 124 Constitucional.

De las dos tesis anteriores la primera es la correcta, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y solo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el Pacto federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio del otro. En el caso que se comenta, por manifestación expresa de la voluntad de los estados, contenida en el mencionado artículo 73, fracción XXIX, de la Ley Fundamental, se restringe la potestad tributaria de las entidades federativas señalando la exclusividad de la Federación para gravar las fuentes económicas que limitativamente se enumeran en el precepto constitucional citado.

Así podemos concluir que en los términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que baste a cubrirlos; así como que, constitucionalmente, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las pueden gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

## **B. Estados o Entidades Federativas**

Las entidades federativas son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

De acuerdo con la Constitución, el régimen interior de los estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal.

Las entidades federativas tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas, las que no tiene prohibidas de acuerdo al artículo 117, fracciones IV a VII, de la Constitución.

## **B. Municipios**

Puede definirse al Municipio como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades y miembros de la Federación.

Maria Eugenia Ángeles Reynoso considera como Municipio a la reunión natural de familias dentro de una porción geográfica determinada, para satisfacer adecuadamente el conjunto de necesidades que tocan, por la periferia, la esfera de la vida doméstica que sin participar por ello de la intimidad del hogar son, sin embargo, una prolongación de este mismo lugar<sup>20</sup>.

Los Municipios se representan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una entidad federativa.

El municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población,

---

<sup>20</sup> FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, REYNOSO ÁNGELES, Maria Eugenia, "Régimen Jurídico Municipal " Editorial Porrúa, UNAM, México 2003, Pág. 67

principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Esta situación se debe a que el municipio tiene la imposibilidad de establecer por si mismo sus tributos ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el municipio, ya que ellos tienen la libre administración de su hacienda pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

#### **1.4.1.2. SUJETO PASIVO**

Llamado también deudor, es el que debe ejecutar la prestación que es objeto de la obligación, existiendo dos prestaciones a su cargo:

El deber jurídico y la responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento. Deber jurídico, deuda o débito, consiste en estar constreñido el deudor a ejecutar a favor del acreedor la prestación que es objeto de la obligación.

La responsabilidad patrimonial por incumplimiento es la prestación, a cargo del deudor de pagar los daños y perjuicios que causó por su incumplimiento, los que consisten en una suma de dinero.

“El nombre o razón social es el atributo de la persona físicas o morales, que las individualiza. Sin embargo la ley admite que en algunos casos estén indeterminados en el momento de ser exigible su cumplimiento”.<sup>21</sup>

Nuestra legislación Tributaria, sin entrar en tantas complicaciones terminológicas, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario.

Nuestro Derecho Fiscal, a pesar de hacer mención exclusivamente a dos clases de sujetos pasivos, en realidad comprende a cuatro tipos, aunque englobando a los

---

<sup>21</sup> MARTÍNEZ ALFARO, Joaquín, “Teoría de las Obligaciones”, Editorial Porrúa, México 1999, Pág. 7

tres últimos bajo el común denominador de “responsables solidarios”. Así se comprende a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

- 1.- Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo.
2. - Sujeto Pasivo Obligado Solidario.
3. - Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y,
- 4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

### **1. - Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo**

Es el típico sujeto pasivo, se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio fiscal o su centro de intereses vitales.

Se le da tal nombre por que sobre el recae el deber tributario, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y éste a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, es el único al que propiamente pueda denominársele “causante”. También es el único al que propiamente puede llamarse como “contribuyente”, toda vez que es quien con cargo en su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.

### **2. - Sujeto Pasivo Obligado Solidario**

Se le define como la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere

concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

### **3. - Sujeto Pasivo obligado Subsidiariamente o por Sustitución**

Podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Margain Manautou nos dice: “ El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.”<sup>22</sup>.

### **4. - Sujetos Pasivos Obligados por Garantía**

Podemos definirlo como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

Así podemos mencionar como características de esta definición: que el obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una moral. El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre

---

<sup>22</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”. Segunda Edición, Universitaria Potosina. México 1969

manifestación de la voluntad, es decir, que este es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por suposición de la ley, sino por voluntad propia.

El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaría por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.

Para ello, debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada.

El fisco esta además en plena libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

En síntesis, podemos afirmar que el sujeto obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

### **1.4.1.3. EL OBJETO O PRESTACIÓN**

Se llama objeto de la obligación lo que puede exigir el acreedor al deudor. Este objeto puede ser un hecho positivo, como la ejecución de un trabajo o la entrega de dinero, se le llama entonces prestación, puede ser también un hecho negativo, es decir, una abstención.

El tercer elemento de la definición de obligación consiste en la conducta del deudor ejecutada a favor del acreedor y puede ser de tres formas:

Dar, hacer y no hacer. Las formas de dar y de hacer constituyen una prestación positiva a diferencia del no hacer que es una prestación negativa consistente en una abstención<sup>23</sup>.

En los derecho personales el objeto o prestación es la conducta que el deudor debe ejecutar en favor del acreedor, o de otro modo es la conducta de él acreedor esta facultado a recibir y a exigir.

## **1.5 EL TRIBUTO**

Dentro de la actividad que desarrolla el Estado para el cumplimiento de sus fines uno de los principales es la encaminada a la obtención de recursos indispensables para la satisfacción de las necesidades públicas, dentro del desarrollo de la actividad financiera, el estado al igual que los demás entes públicos, consiguen recursos económicos para dar atención a los objetivos propios de los Estados modernos.

Los ingresos públicos se dividen en ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado, estos se pueden diferenciar basándose en que los ingresos de derecho público tienen su fundamento en la situación de superioridad en que encuentran el Estado respecto de los particulares, consecuencia de la potestad del imperio con que esta revestida las actuaciones del estado.

Por ello puede decirse que el tributo es un ingreso ordinario de Derecho público que corresponde al Estado o a otro ente público el tributo como prestación “*ex lege*”, se deduce de la existencia del tributo como una institución jurídica desde el momento que la ley lo define, estableciendo y regulando sus elementos que lo constituyen fundamentalmente, el deber de pagarlo.

---

<sup>23</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael “Compendio de Derecho Civil”. Tomo III, Antigua Librería Robledo México, 1962

El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

### **Elementos que la integran**

*La existencia de un vínculo jurídico.* Todo tributo debe, para su validez y eficacia estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez ya que recordando el célebre aforismo formulado en los remotos días del Derecho Romano: "*Nullum tributum sine lege*" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que los establezca).

*El Estado como sujeto activo.* Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o él deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. Por lo que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

*Los particulares como sujetos pasivos.* Son los ciudadanos, gobernados, que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, tienen a cargo el cumplimiento de la obligación, o él deber de dar, hacer o prestar, por lo que deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos.

El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria es dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico; sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, es decir en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible.

Es importante hacer notar que jurídicamente el pago equivale al cumplimiento de una obligación.

En conclusión podemos determinar que el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

La definición que se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, establece textualmente: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

Esta definición lo que nos proporciona es un señalamiento sumamente vago e impreciso de "cuando se causa una contribución" pero no nos indica "en qué consiste" y cuales son los "elementos que le dan origen", en base a las siguientes consideraciones:

- a) Omite mencionar quienes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo.
- b) El precepto de referencia olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, expresa quienes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalar:

"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

De lo anterior vemos la existencia de dos sujetos pasivos: las personas físicas y las personas morales, sean nacionales o extranjeras.

El nacimiento del tributo de acuerdo al principio fundamental de la Ciencia Jurídica, nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o

supuesto, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto. Este método de redacción es escrupulosamente seguido por el Derecho Fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de la hipótesis o supuestos.

Con base en lo anterior, tenemos que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto aplicable al caso concreto. El Código Fiscal en su Artículo 6º, establece:

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

Algunos autores, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente "hecho generador" o "hecho imponible".

Es importante aclarar que el nacimiento y la determinación en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes y hay ocasiones que suceden en forma simultánea.

A manera de conclusión podemos afirmar que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en su momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley entre las que encontramos:

a) *La Cuota Fija*. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el hecho generador de la obligación fiscal.

b) *La Tarifa Progresiva*. Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor y decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.

C) *Cantidad Fija*. En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco, se utiliza la palabra "enterarlo", en virtud de que en la terminología tributaria, enterar significa pagar.

El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable. La regla general que nos menciona el artículo 6º, del Código Fiscal de la Federación, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero en caso de falta de disposición expresa, el obligado deberá observar las reglas contenidas en el artículo 6º del citado Código Fiscal de la Federación.

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

## **1.6 HECHO IMPONIBLE**

Los hechos voluntarios, es decir los producidos por la actividad del hombre en los que se producen los efectos de derecho independientemente de la intención de sus autores, se subdividen en hechos lícitos e ilícitos. Entre los lícitos podemos encontrar a la gestión de negocios, y en los ilícitos como son los delitos y los cuasidelitos.

El hecho, independiente de la voluntad del hombre, son los acontecimientos naturales o accidentales, por ejemplo en el nacimiento se desprende un hecho el cual es el de proporcionar los alimentos.

El hecho jurídico es el acontecimiento que menciona la norma jurídica y que al realizarse produce consecuencias de derecho consistentes en la creación, transmisión, modificación o extinción de las obligaciones, sin requerir para la producción de esas consecuencias la intención de crearlas.

En el hecho jurídico puede haber o no la voluntad del deudor o del acreedor, pero aún en el caso de que haga falta la intención de crear consecuencias jurídicas, pues cuando el hecho las crea es por disponerlo expresamente la ley y sin considerar la voluntad del acreedor y del deudor.

Por lo cual podemos decir que el hecho jurídico es la intención de crear consecuencias jurídicas.

Así podemos decir que el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa; por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

*Relación tributaria.* La relación jurídica es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente, satisfacer dicho objeto.

Se debe aclarar que el origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el derecho privado, si no en materia fiscal surge cuando se sitúa en el presupuesto que marcan las leyes fiscales la cual es de tipo personal ya que se trata de una relación entre el estado y el particular.

## II

# DE LAS CONTRIBUCIONES

**SUMARIO:** 2.1. Concepto. ---- 2.2. Características de las contribuciones. ---- 2.3. Clasificación de las contribuciones. ---- 2.3.1. Los Impuestos. ---- 2.3.1.1. Principio de los impuestos. ---- 2.3.1.2. Clasificación de los impuestos. ---- 2.3.1.3. Efecto de los impuestos. ---- 2. 3. 2. Aportaciones de Seguridad Social. ---- 2.3.3. Contribuciones de mejoras. ---- 2.3.4. Derechos.

A continuación abordaremos la descripción general de la estructura tributaria federal, la cual está compuesta por: Impuestos, Aportaciones a la Seguridad Social, Contribuciones por Mejoras, Productos, Aprovechamientos e Ingresos Derivados de Financiamientos.

## **2.1. CONCEPTO**

El término contribución, es una denominación moderna y útil (psicológicamente hablando) para permitirle al Estado allegarse de recursos vía tributaria.

Como se comentó con anterioridad, históricamente ha evolucionado hasta alcanzar incluso la característica de un deber cívico.

Por contribución debemos entender aquella aportación pecuniaria o en especie que todo particular debe proporcionar al Estado en que habite siempre que su legislación lo marque. La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones voluntarias y contribuciones forzadas.

Son *contribuciones voluntarias* aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.

Son contribuciones *forzadas o exacciones* aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. A este tipo de contribuciones se les denomina tributos y abarca diferentes exacciones como son:

Impuestos, Derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado, esta potestad comprende tres funciones: normativa, administrativa y jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, reglamentación, aplicación, jurisdicción y ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo, y Judicial según la competencia que les confieren las leyes.

## **2.2 CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES**

Como características de las contribuciones se pueden encontrar las siguientes:

- 1.- Que su naturaleza es netamente personal.
- 2.- Que sus aportaciones son pecuniarias.
- 3.- Que su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes Federales, Estatales y/o Municipales.
- 4.- Que la aportación debe ser proporcional y equitativa.
- 5.- Que esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

Se dice que es una obligación personal de acuerdo con el principio fundamental, ya que el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y solo a ellas es por ello que la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico tributaria, es de naturaleza personal.

En cuanto que es una aportación pecuniaria es indiscutible que se puede contribuir para con el Estado de muy diversas maneras; sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podemos pensar que será de naturaleza pecuniaria por ser las que con mayor facilidades puede utilizar el Estado dada la naturaleza monetaria de la economía moderna ya que antiguamente eran más comunes los tributos pagaderos en especie.

En cuanto a lo referente al gasto público tenemos que a diferencia de los ingresos del derecho privado, los gastos son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte etc.) los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, esto es de su potestad de imperio. El producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos público y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos, la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro esta, siempre apoyados en una disposición legal.

En cuanto que debe ser proporcional y equitativo 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 a 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<sup>24</sup> 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.

En cuanto a su disposición legal tenemos que el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solo se pueden imponer por medio de una Ley conforme a la división de poderes, el acto legislativo es facultad del Congreso

---

<sup>24</sup> 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.

de la Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados la cual, conforme a la teoría constitucional, es la representante de la población.

Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y del comercio exterior, en estos casos y solo en ellos, el Ejecutivo podrá ejercer facultades Legislativas emitiendo los llamados decretos-ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

Con todo lo antes mencionado podemos establecer que los tributos son todas aquellas aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público por ello que esta figura ha recibido el concepto de tributo y recibe muy diversos nombres según sea el país y el autor que lo trate, tenemos que se han utilizado como sinónimos de tributo principalmente los términos contribución, impuesto, gravamen y exacción.

### **2.3 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES**

En el propio Código Fiscal en su artículo Segundo, encontramos que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La figura tributaria por excelencia son los impuestos, determinados como los tributos más representativos ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares, diferentes de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos denominados éstos como tasas, los cuales han dado lugar a gran número de controversias respecto su naturaleza tributaria ya que una corriente representativa no considera a los derechos como

tributos en virtud de que la obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita el servicio, pero la generalidad de la doctrina lo incluye como tales, entre otras figuras que la Ley de Ingresos de la Federación señala son las que se catalogan también como tributos refiriéndonos a las aportaciones para el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, (INFONAVIT), y las cuotas para el Seguro Social, conocidas como aportaciones de seguridad social, así como también las contribuciones de mejoras, las cuales participan de la naturaleza tributaria sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública.

En cuanto a las denominaciones de las aportaciones cuotas o atribuciones, más que jurídicas son económicas ya que se refieren a un contenido económico pero no informan de su estructura y mucho menos sobre los elementos jurídicos que las conforman, estos nombres solo se utilizan para caracterizarlas con alguna diferencia nominal de los demás tributos.

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes, la doctrina nos proporciona una figura adecuada que son contribuciones especiales, las que se establecen por imposición unilateral del Estado en función del beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Las especies de contribuciones son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En los impuestos el presupuesto de hecho esta representado por cualquier actividad de contenido económico que el Estado, a través del poder legislativo considere suficiente para que al efectuarse se genere la obligación, en cuanto a los derechos tenemos que el presupuesto de hecho es la prestación de un servicio particularizado al contribuyente o el uso u aprovechamiento de bienes de dominio público de la federación.

En las aportaciones de seguridad social el presupuesto de hecho será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social; y en las contribuciones de mejoras lo será el beneficio que obtendrá el sujeto como consecuencia de la realización de una obra pública.

### **2.3.1 LOS IMPUESTOS**

Para poder llegar a una definición concreta del concepto de impuestos es preciso hacer alusión a las diversas teorías existentes al respecto dentro de las cuales encontramos las siguientes:

”La Teoría de la Equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable por que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga y, en muchos casos, el beneficiario particular es inversamente proporcional al impuesto pagado.

La Teoría del Seguro considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad de sus bienes y en su persona les proporciona el Estado. No podemos aceptar que el Estado tenga como única función la protección individual, su existencia sobrepasa con mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades.

La Teoría del Capital Nacional establece que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país, pero el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esa actividad.

La Teoría del Sacrificio identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo, el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía<sup>25</sup>.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación, el artículo Segundo, Fracción I, define al impuesto como las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este mismo artículo.

Señalado no puede considerarse como una definición, ya que definir es fijar con precisión la naturaleza de una cosa, en primer lugar por que el concepto que nos presenta es común a todos los tributos ya que todos ellos son contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, en segundo lugar, como nos dice De la Garza “Tiene carácter residual es decir, que se obtiene por eliminación y no por que precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos<sup>26</sup>”.

De la Garza define al impuesto como “una prestación tributaria obligatoria *“ex lege”*, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos<sup>27</sup>”. Es por ello que se dice que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato. Así podemos determinar que los impuestos tienen cinco elementos básicos que son:

---

<sup>25</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “DERECHO FISCAL MEXICANO” Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2001, Pág. 207

<sup>26</sup> DE LA GARZA, Sergio F. “Derecho Financiero Mexicano”. 48 Edición. Editorial Porrúa. México 1964.

<sup>27</sup> IDEM.

1. - El sujeto del impuesto.
2. - El objeto del impuesto.
3. - La determinación de la base.
4. - La aplicación de la tasa, tarifa o cuotas
5. - La forma, medio y fecha de pago.

En lo referente al sujeto del impuesto lo primero que debe determinarse al aplicar un gravamen es el sujeto, encontrando un sujeto principal pero también puede haber responsables solidarios, en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) los sujetos principales son:

- a) Los residentes en México respecto de sus ingresos (incluyendo ingresos que provienen del extranjero).
- b) Los residentes en el extranjero con establecimiento o base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles en México.
- c) Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

Para efectos Fiscales también existen los responsables solidarios que son aquellos sujetos responsables de las contribuciones pero que a su vez no son los sujetos principales, los cuales se encuentran señalados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

El Objeto del gravamen se determina como aquello que se pretende gravar, en cada Ley existe un objetivo implícito, por ejemplo:

IMPUESTO	OBJETO
Impuesto Sobre la Renta:	Grava la renta, la ganancia, la utilidad.
Impuesto al Activo:	Grava el activo neto de las empresas.

Impuesto al Valor Agregado: Grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

En cuanto a la determinación de la base tenemos que una vez determinado el sujeto del impuesto el contribuyente deberá determinar la base y posteriormente calcular el impuesto, es así como el contribuyente se enfrenta a la causación misma que se dará cuando el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o de hecho, en la determinación del impuesto causado. Es así como los contribuyentes son los que a fin de cuentas determinan su base para calcular el impuesto a su cargo.

En cuanto a la tasa, tarifa o cuota tenemos que una vez que el mismo contribuyente sujeto del impuesto ha determinado la base para efectos del impuesto le quedará simplemente aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso para conocer el impuesto causado, en el caso del impuesto sobre la renta que se aplica para personas morales o físicas tendrá una tasa única (fija) del 28%<sup>28</sup>.

Por lo que se refiere a la tabla o tarifa, ésta se encuentra determinada progresivamente y varía conforme a los ingresos de cada particular, por citar un ejemplo, son las contenidas en los artículos 113, 114, 141, 115, 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En cuanto la forma, medio y fecha de pago la ley deberá también definir la forma de pago (forma oficial), así como los medios y la fecha de pago. En caso de que no exista disposición particular, deberá estarse a lo que establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que señala.

“ 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.

---

<sup>28</sup> Vigente hasta el 31 de diciembre del 2005

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

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

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

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

III. (Se deroga).

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

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

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

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio”.

### **2.3.1.1 PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS**

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios. La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado, de ahí la existencia de los principios fundamentales o esenciales;

Es oportuno mencionar que éstos principios son originalmente propuestos por el sobresaliente liberalista Adam Smith<sup>29</sup> y reconocidos y plasmados implícitamente en nuestra Legislación Fiscal.

a) Principio de justicia o igualdad es aquél en que los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus necesidades económicas. La observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad, en la imposición este principio parte de la generalidad y de la uniformidad que el principio sea general, esto significa que comprende a todas las personas cuya situación coincide con la

---

<sup>29</sup> Cfr, SMITH, Adam, "La Riqueza de las Naciones", Libro IV, Cáp. 2

hipótesis que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo, el impuesto será uniforme si la Ley trata igual a las situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

b) Principio de certidumbre, es aquella en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad, los elementos necesarios son el objeto, sujeto, las exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

c) Principio de comodidad, consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago el contribuyente debe escoger aquellas fechas o periodos, en atención de la naturaleza del gravamen sea más propicia y ventajosa para que el causante realice su pago.

d) Principio de economía, consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la Nación tiene que ser la menor posible.

### **2.3.1.2 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS**

Existen dos criterios principales para distinguirlos, un criterio basado en la repercusión de los impuestos y un criterio conocido como administrativo, según el primer criterio los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos indirectos según el criterio de repercusión, el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión, las calidades del sujeto del impuesto y el pagador son distintos. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es quien verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista del criterio administrativo los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes. Mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasiones de un hecho, o de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

Directos: Ejemplo de lo anterior tenemos a el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Y como impuestos indirectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

Por lo que hace a los impuestos directos, éstos se dividen en:

- a) Personales.
- b) Reales.

a) Los Impuestos Personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones personales con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta a las personas físicas.

b) Los Impuestos Reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el Impuesto Predial.

Los Impuestos Indirectos se dividen en:

- a) Impuestos sobre los actos.
- b) Impuesto sobre el consumo.

a) El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuando se van a gravar los actos y cuando el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones actos que son parte del proceso económico por ejemplo: el impuesto sobre importación y exportación.

b) En cuanto a los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que sé esta gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.

### **2.3.1.3 EFECTO DE LOS IMPUESTOS**

Los efectos de los impuestos se estudian en dos grupos: El primero como los efectos de los impuestos que no se pagan y el Segundo como los efectos de los impuestos que se pagan.

En cuanto a los impuestos que no se pagan encontramos a las figuras de la, evasión o la elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, esto es, violatorias de la ley, ya sea por que realice lo que ésta prohíbe u omita efectuar lo que ordena, un ejemplo es el contrabando y el fraude fiscal. La alusión también consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin efectuar conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como lo es el evitar coincidir con la hipótesis legal ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o bien, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen mismo que se conoce como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y en ocasiones

permitido por la Ley, no siempre regulado, que salvo que este prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la Ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, es decir, en quien incide el impuesto.

También se contempla que la traslación del impuesto se encuentra verificado en tres fases: la percusión, la traslación y la incidencia.

En cuanto a la Percusión se establece que es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la Ley fiscal para que nazca la obligación, lo cual es que el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y general de la obligación fiscal.

En lo que se refiere a la traslación es aquél momento en que el causante de la impuesto o sea la persona a quien la Ley señala como sujeto pasivo del impuesto, traslada el gravamen a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otro. La traslación puede ser hacia delante o protraslación o bien hacia atrás o retrotraslación según la dirección de la traslación.

En la traslación hacia adelante el causante cobra por los bienes o servicios que enajena no sólo el precio de los mismos, sino además obliga al consumidor a pagar el impuesto que ha causado el contribuyente.

La retrotraslación se da cuando el adquirente de bienes obliga a su proveedor a que le pague el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía adquirida.

Con relación a la incidencia tenemos que ésta se da en el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

### **2.3.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL**

Las aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones establecidas en la Ley a cargo de individuos que son sustituidos por el Estado, en cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la constitución en materia de seguridad social, contribuciones como las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, son sustituidas de las obligaciones marcadas por la Constitución Política que quedan a cargo del patrón.

El Código Fiscal de la Federación por su parte en su artículo 2, Fracción II, define a estas como las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Así como cuando los organismos descentralizados proporcionan dicha seguridad social.

### **2.3.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**

De acuerdo con el Código Fiscal en su artículo 2, Fracción III, las contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Un ejemplo puede ser la contribución que se paga por el uso del sistema de distribución de agua en la Ciudad de México.

#### **2.3.4 DERECHOS**

Los Derechos son aquellas contribuciones que establece la Ley con los siguientes objetivos:

- Uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, por ejemplo:  
La explotación de bosques.
- Por recibir servicios que presta él esta en sus funciones de derecho público; ejemplo: Expedición de pasaportes.
- Las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado ejemplo: El uso del agua.

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

### III

## FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.

**SUMARIO:** 3.1 Facultades de la autoridad fiscal federal. ---- 3.2 Naturaleza Jurídica. ---- 3.3 Procedimiento económico-coactivo. ---- 3.4 Suspensión del procedimiento económico-coactivo.

### **3.1 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL**

Para llevar a cabo las funciones que la Ley fiscal les encomienda a las autoridades fiscales, están dotadas por la propia Ley de diversas atribuciones que se conocen como "Facultades de las Autoridades Fiscales".

Dichas atribuciones pueden ser divididas en Facultades de Asistencia al Contribuyente, Facultades de Investigación, Facultades de Determinación de las Contribuciones y Facultades Sancionadoras.

Las contribuciones representan un sacrificio para los contribuyentes, por lo que las autoridades deben facilitarles, dentro de lo posible, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que logran mediante el ejercicio de las facultades de asistencia que la Ley les concede, para orientar y auxiliar a los contribuyentes y proporcionarles los medios técnico-administrativos idóneos para tributar.

Las autoridades fiscales requieren facultades para poder verificar lo declarado por los contribuyentes; esto por concepto de contribuciones a su cargo si son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a su cargo y si éstas fueron satisfechas en términos de la legislación tributaria en vigor.

En nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentran reguladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que con el tiempo se han ampliado.

Se ha dicho que el uso de las facultades de comprobación constituye un procedimiento administrativo semejante a un juicio, a lo que la Sala Superior del Tribunal Fiscal Federal ha resuelto en forma contraria:

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD, POR LO QUE LA ACTUACIÓN ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA

**LLANA DE LA RESOLUCIÓN.-** El desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata del desarrollo de las facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de finalización estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas.”<sup>30</sup>

Por ello es conveniente hacer mención lo que establece la legislación aplicable. En ese sentido, el artículo 42, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, nos dice:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales ya para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

---

<sup>30</sup> CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 234/91. Inmobiliaria Gocos, S.A. 13 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez. SEMANARIO JUDICIAL. OCTAVA EPOCA. TOMO X. JULIO 1992. TRIBUNALES COLEGIADOS. PAG. 366.

**III.-** Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

**IV.-** Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

**V.-** Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

**VI.-** Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

**VII.-** Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

**VIII.-** Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible

comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”

De conformidad con lo establecido por la transcripción anterior, sólo quienes son autoridades fiscales pueden ejercer estas facultades, no así quienes son auxiliares de ellas.

### **3.2 NATURALEZA JURÍDICA**

Debido a que el Estado requiere los ingresos para su propia existencia y para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, se aplica lo establecido por la ley.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los mexicanos están obligados a contribuir.

“ Son obligaciones de los mexicanos:

- I. Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley;
- II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantengan aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

- III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y
- 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 la ley.

Con base en esto, se fijan los impuestos que son "prestaciones en dinero o en especie que fija la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos".<sup>31</sup>

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para recabarlos a través del Servicio de Administración Tributaria, y el Código Fiscal de la Federación regula la imposición de sanciones para cumplir con este requisito.

Una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, ya precisado el monto en una cantidad líquida, surge lo que se llama crédito fiscal entendiéndose por el mismo, todo lo que tenga derecho de percibir el Estado o sus órganos descentralizados que provengan tanto de contribuciones como de aprovechamientos o sus accesorios, incluidos también los que deriven de la responsabilidad de servidores públicos, los que el Estado puede exigir de los particulares así como de los servidores públicos, así como toda lo que la Ley considere con tal carácter y los que el Estado tenga derecho a recibir por cuenta ajena.

Una vez determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, este puede ser fijado por el particular o por la autoridad fiscal como lo establece el numeral 6 del Código Fiscal de la Federación, dicho crédito fiscal debe ser garantizado o

---

<sup>31</sup> Romero Espíndola David Gabriel "El procedimiento administrativo de Ejecución" Universidad Abierta de San Luis Potosí, S.L.P 1999.

pagarse dentro de los plazos señalados por el Código Fiscal Federal. Una vez transcurrido el mencionado plazo dicho crédito será exigible, por las autoridades fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Dicha exigibilidad consiste en que el ente público facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, una vez que no se haya garantizado o pagado dentro de los plazos estipulados por las disposiciones legales aplicables, el crédito fiscal puede ser exigido por el Estado o sus organismos fiscales mientras no transcurra o venza dicho plazo, con la salvedad que se practique un embargo precautorio para asegurar el interés fiscal siempre y cuando se encuentre en alguno de los supuestos establecido por el artículo 145, mismo que establece:

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

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación,

cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos”.

Por lo anterior es pertinente analizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

### **3.3 PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO**

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra constituido por diversos actos jurídicos de Derecho Público por los cuales una autoridad Fiscal, en este caso competente, exige forzosamente el pago de las contribuciones o aprovechamientos que no han sido cumplidos dentro del plazo que marca la Ley al sujeto pasivo o responsable solidarios de dicha obligación. Actos que, de manera directa o indirecta, determinan los requisitos que preceden al acto administrativo, para que éste sea válido y cumpla un fin específico<sup>32</sup> su regulación se encuentra en el Código Fiscal de la Federación.

Dicho procedimiento esta integrado por diversos actos legales, realizados por una autoridad, a través de este se pretende obtener los medio coactivos para

---

<sup>32</sup> Manual del Justiciable "Materia Administrativa" Suprema Corte de Justicia de la Nación. Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, DF. Octubre de 2003

así obligar al pasivo de dicha relación a cumplir con el pago de un crédito fiscal al Estado.

Con fundamento en lo dispuesto por los Artículos 15, 16, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y 262, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y toda vez que el 21 de enero de 2000 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 54/99 emitió la jurisprudencia 2a./j. 16/2000 bajo el rubro PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA;, misma que se contrapone a la que emitió la Segunda Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por acuerdo G/S2/5/99, en sesión de 18 de noviembre 1999, se acuerda suspender esta última a la que correspondió el número IV-J-2aS-5 y cuyo texto es el siguiente:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- NO PUEDE INICIARSE ÉSTE SI NO ESTÁ PREVIAMENTE NOTIFICADO EL CRÉDITO FISCAL.-

De conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 14 y 16 Constitucionales, para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, su legal notificación y que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde la fecha en que surtió efectos este último evento, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, proceda a exigirse su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.”

Por consiguiente, en los términos del artículo 144 del propio Código, no pueden ejecutarse los actos administrativos cuando no se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, y tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal, hasta que venza el término de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ya que de lo contrario, los actos que

llegaran a emitirse dentro del procedimiento económico-coactivo, carecen de fundamento y motivo.

Retomando lo anterior, este procedimiento se inicia de oficio, en cumplimiento a lo establecido por la Ley de la materia para que la autoridad competente exija el pago de las contribuciones o de los aprovechamientos que no fuesen enterados en la forma y términos establecidos por los preceptos jurídicos.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, es un procedimiento especial sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias, cuando se encuentra una omisión en el cumplimiento espontáneo o que no se realizó en el término estipulado por la Ley. Para la doctrina del derecho fiscal y la jurisprudencia indistintamente usan las expresiones, facultad económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución aunque en la Legislación Tributaria Federal, Estatal y Municipal se utiliza regularmente la segunda de dichas denominaciones para cuestiones de impuestos.

El fundamento constitucional del procedimiento administrativo de ejecución tiene su base en el artículo 14 de la Constitución Política Federal en donde se ordena:

“Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”

Es cierto que se refiere un procedimiento judicial, el que es observado por los tribunales judiciales dichas normas también son extensibles a la materia fiscal.

En segundo fundamento lo encontramos en el artículo 16 Constitucional, el cual establece las formalidades que debe seguir el procedimiento administrativo de ejecución.

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

Por tal motivo como el procedimiento no deja de causar molestias a las personas físicas o morales que tiene la obligación fiscal, por ello se les requiere su pago en forma obligatoria, al utilizar dicho instrumento por el fisco y este debe de cumplir con todas las formalidades de la ley.

En tercer término el numeral 22 de nuestra Constitución Política sienta otra base en el procedimiento al indicar:

“No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas”

Con base en esto queda a cargo de las autoridades fiscales el procedimiento administrativo de ejecución y la aplicación de medidas correspondientes para su cobro, a continuación analizaremos las fases en general de dicho procedimiento para posteriormente avocarnos específicamente a lo que nos indica el Código Fiscal de la Federación.

### **Procedimiento Administrativo de Ejecución y sus etapas.**

El procedimiento administrativo de ejecución estará orientado al pago de la obligación fiscal insatisfecha y consta de tres fases:

#### 1) Requerimiento.

"Es la esencia de un acto administrativo" <sup>33</sup> para compeler al destinatario a efectuar el pago del crédito fiscal pendiente. Es considerado el primer momento o etapa del

---

<sup>33</sup>Romero Espíndola David Gabriel "El procedimiento administrativo de Ejecución" Universidad Abierta de San Luis Potosí, San Luis .Potosí, 1999.

procedimiento y debe de cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que son:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Estar firmado por funcionario competente.

También deberá ser publicado, por medio de la notificación de manera personal o con su representante legal, en caso de no encontrarlo, dejar un citatorio y si en la hora y el día señalado no se encuentra, se le deja con la persona que se encuentre.

La autoridad ejecutora debe levantar un acta de notificación con copia para quien entienda la diligencia con las siguientes observaciones:

- Deberá estar por escrito.
- Señalar la autoridad que la lleva a cabo.
- Ostentar la firma del notificador.

El lugar, si se trata de personas físicas será:

- Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
  - Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
  - En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Cuando se trata de personas morales:

- Si residen en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

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

Las diligencias deberán llevarse a cabo en días y horas hábiles, según lo dispone el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, es decir, entre las 7:30 y las 18:00 horas y si se termina en hora inhábil no se afecta su validez siempre y cuando haya iniciado la diligencia en una hora hábil.

Cuando se verifiquen bienes y mercancías en transporte, son hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

También las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

## 2) Embargo.

Es el acto para "asegurar bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal e impedir que pueda disponer de ellos".<sup>34</sup>

Los bienes en que deben trabarse los embargos deben ser de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

---

<sup>34</sup> Romero Espíndola David Gabriel "El procedimiento administrativo de Ejecución" Universidad Abierta de San Luis Potosí, S.L.P 1999.

- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades públicas e instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- Bienes inmuebles.

Para llevarlo a cabo deberán existir los siguientes supuestos:

- La existencia un crédito fiscal a cargo del sujeto.
- El crédito haber sido notificado debidamente al deudor.
- Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago.
- Que se haya practicado requerimiento de pago.

El embargo precautorio se practica cuando las contribuciones sujetas a revisión se hubieran causado o cuando exista peligro inminente de que el obligado pueda evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

Los bienes inembargables son:

- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y sus familiares.
- Los muebles de uso indispensable.
- los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión del deudor, así como la maquinaria, enseres, etc.
- Las armas, vehículos, y caballos de los militares en servicios.
- Los granos no cosechados.
- El derecho de usufructo.
- Los derechos de uso o habitación.
- El patrimonio de la familia.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones.
- Los ejidos.

### 3) Intervención.

Con cargo a la caja o a través de la figura del administrador, designando a una persona del interventor que será el depositario encargado de separar el 10% de los ingresos diarios y dictar medidas provisionales al advertir irregularidades.

La autoridad fiscal pueden proceder a la enajenación de la negociación cuando lo recaudado en tres meses no cubra el 24% del crédito fiscal artículo 172 del Código Fiscal de la Federación:

“Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte”.

Cuando la persona con quien se entienda del embargo no abra las puertas de la construcción o casa señalada, y se presume que ahí existan bienes embargables, el ejecutor romperá las cerraduras ante dos testigos y previo acuerdo con el jefe de la oficina ejecutora según lo marca el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación.

“Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor traba el embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento del Código”.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para evitar su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

#### 4) Remate.

Es la conclusión del procedimiento administrativo de ejecución.

"Es la venta llevada a cabo por el órgano ejecutor de los bienes embargados al sujeto deudor ejecutado".<sup>35</sup>

El artículo 173 regula las situaciones que deberán existir para llevarlo a cabo:

- Que el sujeto deudor no pague al momento del requerimiento si precedió un embargo precautorio, siempre que los créditos fiscales se hagan exigibles:
- Cuando el sujeto embargado no proponga comprador antes que se finque el remate;
- Cuando la resolución confirmatoria quede firme después de hacer valer los medios de defensa.

Además de la publicidad, existe lo mencionado por el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación.

"Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos".

La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas."

---

<sup>35</sup>Romero Espíndola David Gabriel "El procedimiento administrativo de Ejecución" Universidad Abierta de San Luis Potosí, S.L.P 1999.

El artículo 175 establece las bases por las que se regirá la enajenación de bienes inmuebles:

“La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el Reglamento de este Código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 117 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este Artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.

En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles,

20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.”

### **3.4 SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO**

Podemos definir a la suspensión del procedimiento, como la detención del avance del proceso por causas exteriores a él y que una vez transcurrido un tiempo o desaparecidas las causas que dieron origen a esta parálisis procesal continua su curso o de existir otras se producirá la extinción definitiva del procedimiento.

En nuestra legislación esta regulada por los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación en el cual prevé los supuestos de la suspensión provisional como la definitiva:

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

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el referido medio de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

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

El artículo 65 señala:

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

Tomando en cuenta esta hipótesis del pago al realizarse éste se extingue el crédito fiscal y ya no hay por que suspender el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que satisfecha la obligación ya nos es posible poner en práctica dicha suspensión.

Regresando a el artículo 144, no se ejecutarán los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de que surta sus efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito a través del cual ejercito el medio de defensa hecho lo cual se suspenderá definitivamente el procedimiento mencionado es decir se suspenderá hasta que haya una resolución definitiva.

Cabe mencionar que si la impugnación del crédito fiscal no es total, y sólo se garantiza una parte de éste, la suspensión opera respecto a la parte impugnada y la otra debe ser pagada ya sea en una sólo exhibición o a plazos, también prevé que no podrá existir una garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución se hubiesen embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Si la autoridad se niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo, el interesado podrá recurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso o ante al Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del asunto acompañando los documentos en el que consten el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal.

En este supuesto el superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora suspender dicho acto, y rinda informe en un plazo de tres días, debiéndose resolver dicho asunto dentro de los cinco días siguientes a su recepción. Cabe mencionar que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución operará hasta en tanto no se haya obtenido resolución definitiva.

## IV

# GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

**SUMARIO:** 4.1. Concepto de Crédito fiscal. ---- 4.2. Nacimiento. ---- 4.2.1 Determinación. ---- 4.2.2 Extinción del Crédito Fiscal. ---- 4.3 Garantía del interés fiscal. ---- 4.4 Naturaleza jurídica. ---- 4.5 Diferentes tipos de garantías. ---- 4.5.1 Deposito en dinero u otras formas de garantía. ---- 4.5.1.1 Requisitos. ---- 4.5.2 Prenda o hipoteca. ---- 4.5.2.1 Requisitos. ---- 4.5.3 Fianza otorgada por institución autorizada. ---- 4.5.3.1 Requisitos. ---- 4.5.4 Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. ---- 4.5.4.1 Requisitos. ---- 4.5.5 Embargo en vía administrativa. ---- 4.5.5.1 Requisitos. ---- 4.5.6 Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente. ---- 4.5.6.1 Requisitos. ---- 4.6 Procedencia de la Garantía. 4.7 Propuesta de la Elaboración de un Manual para el Debido Ofrecimiento de la Garantía del Interés Fiscal

#### **4.1. CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL**

Es la determinación de una cantidad líquida; la materialización de la obligación.

Una vez definido lo que es el crédito fiscal, hay que relacionarlo con la obligación tributaria ésta es la que antecede al crédito y lo materializa.

Los créditos fiscales son los que enumera el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4; lo anterior implica una situación favorable para el Estado y para el contribuyente está a su cargo por haber realizado un acto o situación jurídica establecida en las disposiciones fiscales. El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Por ello el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación en su nos indica.

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

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

#### **4.2. NACIMIENTO**

El crédito fiscal nace en el momento que la persona realiza el supuesto de ley; esto es, cuando un individuo efectúa un acto que prevee la hipótesis tributaria deberá cumplir con la obligación a que se refiere la ley. Por tal motivo la, contribución se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurra.

Esta 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 (ej. :copropietario)
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario voluntariamente (ej.: herederos o legatarios).
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, por disposición de la ley fiscal respectiva (ej.: 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 (ej.: patrones).
- Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor (ej.: adquisición de negociaciones).

Una de las fuentes más importantes en el estudio del Derecho Fiscal, es el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación.

De conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, 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 y se determinarán conforme a dichas disposiciones.

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".

El nacimiento, que es 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 se 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.

#### **4.2.1. DETERMINACIÓN**

Antes de entrar al análisis enumeraremos en forma elemental las formas de determinar las contribuciones enumeradas en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, es conveniente tener un marco conceptual y metodológico.

El artículo 6 nos habla de a quién le corresponde la determinación de las contribuciones así como la fecha de pago y estimación; no debemos olvidar los siguientes artículos 55, 56, 57, 59, 61 y 62 del mismo ordenamiento legal que regulan los distintos procedimientos que van dirigidos al mismo objeto.

En primer lugar debemos referirnos a los medios con los que cuenta el contribuyente, para determinar la base imponible de los tributos ya que son varios. De aquí que el legislador remite al contribuyente a cada ley correspondiente. Se habla de medios en un sentido de instrumentos o mecanismos, es decir, en la concepción del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua lo define como "Lo que puede servir para determinado fin".

El término procedimiento alude al camino o cause formal seguido para determinar o estimar la base imponible en cada uno de los regímenes vigentes. En este sentido, es claro que entre el régimen establecido para determinar o estimar ciertas bases y el procedimiento correspondiente debe hacerse en adecuada armonía.

Entendemos que la determinación de la obligación 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, ésta como generadora de la obligación.

Una de las ramas de más importancia para el derecho fiscal y para su estudio, es el nacimiento de las obligaciones contributivas por ser el instante en el cual surge o nace la obligación de contribuir al Estado con recursos económicos para sufragar los gastos públicos.

Una vez que se causo la obligación de contribuir se deben aplicar las reglas con las cuales se van a determinar una cantidad líquida, del importe de la contribución que deberá pagar el sujeto pasivo de la relación, tal y como lo dispone el párrafo primero del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

Es decir, para que nazca una obligación contributiva le debe de anteceder un hecho previsto por la ley; podemos mencionar como ejemplo el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes”:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

“El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma de dichos valores”.

Como se puede ver, las personas físicas o morales que realicen actos o actividades señaladas por el mencionado artículo dan origen al nacimiento de dicha obligación que es pagar dicho impuesto.

El momento del nacimiento de la obligación puede darse en diferentes tiempos según la contribución podemos encontrar tres diferentes.

Primero.- Cuando se trata de un impuesto, la obligación contributiva se causa en el momento en que se realiza el hecho previsto por la ley como generadora de la obligación de pagar dicha contribución

Segundo.- Haciendo referencia a los derechos, las obligaciones contributivas nacen en el momento en que la autoridad presta el servicio al contribuyente o le permite el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público.

Tercero.- En las aportaciones de seguridad social, las obligaciones nacen o se causan, cuando surge la relación laboral, en la cual el patrón está obligado a dar prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores.

Para una mejor comprensión de lo anterior, debemos entender el razonamiento lógico jurídico, y es necesario precisar si la conducta realizada se encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, ésta como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que sea aplicable el procedimiento de liquidación.

La liquidación de los importes fiscales se debe de determinar en moneda nacional de conformidad por lo establecido por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, al igual con las normas vigentes al momento de la acusación.

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

Como se mencionó primeramente, la determinación de la obligación de contribuir la puede hacer el particular o un ente del Estado autorizado para ello como se precisará continuación:

Nuestro sistema fiscal prevee el principio de la autodeterminación de las contribuciones; esto quiere decir que por disposición expresa de la ley, en un principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, con excepción cuando se disponga lo contrario de acuerdo con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

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

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

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

**III.** (Se deroga).

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

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

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados

exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

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

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio”.

Nuestro sistema fiscal, prevé el principio de la autodeterminación de las contribuciones, esto quiere decir que por disposición expresa de la ley, en un principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, con excepción cuando se disponga lo contrario de acuerdo con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación

En este sistema se establece que el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta en cuadra o no con el supuesto previsto por la ley, así como el importe de éstas, reservando a la autoridad el derecho de revisar lo declarado por el contribuyente.

Si es la autoridad fiscal a la que le corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, los contribuyentes deberán proporcionar la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha del nacimiento de la obligación, según lo estipulado por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

*En atención a lo antes mencionado, explicaremos el procedimiento de determinación como lo establece el Código Fiscal de la Federación.*

### **Procedimientos para Determinar la Liquidación de las Contribuciones**

A continuación enumeraremos tres supuestos de causación de las contribuciones:

1.- La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación:

En este caso, primero se paga el importe del futuro crédito fiscal y después se realizan los hechos generadores de la contribución. Como ejemplo se pueden mencionar los derechos de explotación forestal: primero se paga el derecho y posteriormente se realiza la explotación.

2.- La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación.

En el momento que se realizan los hechos o situaciones previstas por la ley que dan origen al nacimiento de la obligación contributiva, se determina y se paga el importe del crédito fiscal correspondiente; como ejemplo, se tienen los derechos por servicios de correos, en los cuales el importe se paga en el momento de solicitar el servicio de remisión de la pieza postal.

### 3.- La contribución de paga después de que se cause o nazca la obligación

En este caso; primero se realizan los hechos generadores de la obligación contributiva, y después se determina en cantidad líquida y se paga el importe dentro de los plazos establecidos por la ley correspondiente. 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.

La legislación establece en forma expresa dos tipos o clases de procedimientos para determinar o cuantificar el importe de las contribuciones a pagar.

*El primero es el procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta;* esto es, cuando se obtiene el importe de la contribución a partir de los resultados que deriven de los resultados financieros, cuando los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad; o del valor real de los bienes o actos realizados, siempre que tengan la obligación de llevarla.

Dicho procedimiento lo lleva a cabo el contribuyente, porque es al que le corresponde determinar las contribuciones a su cargo, se traten de contribuciones directas o indirectas; este procedimiento también lo llevan a cabo las autoridades fiscales cuando les corresponde efectuar la determinación y liquidación, y dispongan de información cierta al ejercer sus facultades de comprobación.

*Segundo 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 dicho sujeto ha incurrido en omisión de pago de contribuciones a su cargo ya sea esta omisión total o parcial, según lo establece el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan

conforme al título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones cuando”

#### **4.2.2 LA EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL**

A fin de dejar debidamente planteada la temática de este capítulo, es necesario, establecer qué consideramos, cinco son las formas de extinción, a saber:

- El pago
- La compensación
- La condonación
- La prescripción
- La caducidad

A continuación procederemos al análisis por separado de todas y cada una de estas formas de extinción.

##### **El pago**

El pago es la forma más común de extinguir los créditos fiscales y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la obligación contributiva

El objeto del pago, o su finalidad, es la realización o cumplimiento de la obligación que deriva del crédito fiscal.

##### **Formas de pago.**

Al efecto, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones y sus accesorios deben ser pagaderos en moneda nacional, o en su caso, los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Se aceptarán como medios de pago los siguientes:

**Cheque certificado.**

Es el que se emite por el librador, con la declaración que se hace constar en el mismo documento, por el librado, que existen en su poder fondos bastantes para pagarlo. Es decir, la institución de crédito, previamente de la provisión de fondos del librado, descuenta el importe del cheque que certifica. Se exige que el cheque sea nominativo, por importe determinado y no es negociable.

**Transferencia electrónica de fondos.**

Es el traspaso directo de fondos de una cuenta personal o corporativa a otra cuenta destino mediante la ayuda de una línea electrónica directa entre las dos plazas; estos medios de pago serán regulados por el Banco de México.

Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencias electrónicas de fondos; por lo que tendrán que asistir a la sucursal bancaria y transmitir sus fondos a la cuenta de la Tesorería de la Federación, logrando recabar comprobantes y, por lo mismo, sin la necesidad de emitir cheque alguno.

El artículo 20 también establece que, en caso de que el contribuyente no esté obligado y desee realizar sus pagos utilizando este sistema, podrá hacerlo siempre y cuando solicite autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**En moneda extranjera.**

Se considera cualquier otra unidad monetaria, distinta al "peso", que es la moneda de curso legal en nuestro país, ya sea en billetes o en moneda metálicas, con la denominación que se establezca por la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos.

Nuestra legislación fiscal permite que se efectúen pagos en el extranjero, los cuales se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. En estos casos, para determinar las contribuciones y sus accesorios, se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación, el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

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

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México.

### **Prelación de los Créditos Fiscales.**

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos fiscales más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. Indemnización del 20 % (por ciento) sobre el valor del cheque presentado en tiempo y no pagado por la institución de crédito.

En los términos del último párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, quien haga el pago de Créditos Fiscales, deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidas y controladas exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la documentación que en las disposiciones fiscales respectivas se establezca que deba constar la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

### **Efectos del pago.**

El efecto principal del pago es la extinción del Crédito Fiscal y, por ende liberar al deudor o contribuyente de la obligación, y para que se produzca dicho efecto, se requiere que el pago reúna los siguientes requisitos:

- Que el pago haya sido recibido por la autoridad fiscal, lisa y llanamente, sin condición de ninguna naturaleza.
- Que en el pago haya mediado buena fe de parte del contribuyente, o sea que la cantidad determinada sea sobre bases ciertas y reales.

### **Clases de pago.**

De nuestra legislación Fiscal, se desprende que existen varias clases de pago, que son:

El pago liso y llano de lo debido

El pago liso y llano de lo indebido.

El pago en garantía.

El pago provisional, anticipos o a cuenta.

El pago mediante declaración.

El pago definitivo.

El pago extemporáneo espontáneo.

El pago extemporáneo a requerimiento.

El pago en parcialidades.

El pago diferido.

El pago bajo protesta.

### **Compensación y acreditamiento.**

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos.

La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor.

Por ejemplo, si un contribuyente tiene derecho a una devolución de \$15,000.00 por concepto de impuesto sobre la renta, y a su vez el fisco tiene sobre el mismo contribuyente, el derecho de exigirle el pago de la cantidad de \$20,000.00 por concepto del mismo impuesto, en este caso, tanto el fisco como el contribuyente son deudores y acreedores recíprocos que y si las deudas son líquidas y exigibles, operará la compensación pagando únicamente \$5,000.00 el contribuyente, pero es importante señalar que deberá presentar el aviso correspondiente dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se realizó la compensación.

Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, a la que legalmente le corresponda pagar, ya sea por error de hecho o de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente, y el contribuyente no opta por solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o que procedan conforme a las leyes fiscales, puede compensarlas contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando deriven de actos de autodeterminación del contribuyente, puesto que si lo que se paga de más, deriva en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a

la compensación, nace cuando dicho acto haya quedado insubsistente o sin efectos<sup>36</sup>.

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

### **Condonación**

La condonación es la liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor, o sea es el perdón de la deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo en favor del deudor, extinguiendo la obligación.

La condonación es una figura jurídica de carácter contributivo, que se ha creado con el fin de que las autoridades fiscales se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el país, o en parte de él lo ameriten, o para atemperar el rigor de la ley, tratándose de la imposición de multas.

El artículo 39 Código Fiscal de la Federación, regula lo relativo a la condonación de créditos fiscales, en favor de los contribuyentes, sometiéndola a los requisitos y limitaciones siguientes:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la

---

<sup>36</sup> “Manual de Trámites”. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1997

realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Lo anterior debe ser mediante una resoluciones de carácter general, que señale:

Las contribuciones a que se refiere.

El monto o proporción de los beneficios.

Requisitos que deben cumplir los interesados.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, regula su vez lo relativo a la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales, sometiéndola a los requisitos y limitaciones siguientes:

- La facultad es exclusiva del Servicio de Administración Tributaria (SAT)
- La condonación es por multas que se hayan impuesto únicamente por violación a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente.
- Es una facultad discrecional, apreciando las circunstancias de cada caso, y los motivos que tuvo la autoridad que puso la sanción.
- La condonación de multas puede ser total o parcial, a discreción del autoridad fiscal.
- Sólo procede la condonación de multas cuando hayan quedado firmes, o sea que no hayan sido impugnadas, y que ningún otro acto administrativo conexo sea materia de impugnación.
- La solicitud de condonación no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte el Servicio de Administración Tributaria al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establece Código Fiscal de la Federación.
- La solicitud de condonación, dará lugar a la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal de la Federación.

## **Prescripción y caducidad de los Créditos Fiscales.**

### **Prescripción de los Créditos Fiscales**

La prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales, por el sólo transcurso del tiempo, en la forma y términos previstos para tal efecto por la ley.

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

La prescripción se configura cuando se reúnen a los elementos esenciales: el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

La prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones.
2. La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades de estos últimos que le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley.

En este contexto el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone los siguientes:

"El crédito Fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer con excepción en los recursos administrativos. El término para que se consumen la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

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

Con base en el artículo anterior analizaremos las principales características de esta figura:

1. La prescripción se consume en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución, o bien a partir de la fecha en que se pago indebidamente determinada cantidad y nació el consiguiente derecho de solicitar su devolución.
2. La prescripción corre tanto en contra del fisco (pues es un medio de extinguir tributos o contribuciones) como en contra de los particulares, toda vez que también opera para extinguir la obligación de devolver cantidades pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan
3. La prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este último respecto de la existencia del crédito
4. La prescripción puede hacerse valer indistintamente a través de una excepción procesal, o bien como una solicitud administrativa.

### **Caducidad de los Créditos Fiscales**

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades fiscales no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

El Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación nos señala una serie de elementos que van a permitir señalar las características más importantes.

"Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones se extinguen en el plazo de cinco años a partir del día siguiente a aquel en que:

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

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

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

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

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve

contabilidad o no la conserve durante el plazo establece este código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando esta no se ha requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden los de pagos provisionales.

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

El plazo señalado en este artículo no está sujeto interrupción, y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal no se extinguirán.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales".

Tomando como punto de referencia lo anterior, veremos las características más sobresalientes de la caducidad:

1. A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

- a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etcétera.
- b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios.
- c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

2. Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de cinco años contados a partir de las siguientes fechas:

- a) Fecha de presentación de declaraciones, o fecha la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios.
- b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos.
- c) Fecha de cometida la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciara a partir del día siguiente en el que hubiere cesado la comisión de la infracción.

No obstante, en casos excepcionales el plazo para el cómputo de la caducidad puede ampliarse hasta por un término de diez años, cuando contribuyente no se encuentre registrado para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal a su cargo de presentar declaraciones anuales de impuestos;

3. Por razones lógicas, la caducidad no puede estar sujeta a interrupción. En efecto, volvemos a insistir que la caducidad es la pérdida de uno o varios derechos por no ejercitarlos durante el plazo que señala la ley.

4. De ahí que resulte criticable el contenido del cuarto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación cuando señala que la caducidad se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. Si bien es cierto que en favor de este criterio puede alegarse que cuando se interpone algún medio de

defensa legal es porque la autoridad fiscal ya ejercitó sus derechos, lo que en principio implicaría entonces que la caducidad nunca se configure.

El plazo señalado por este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada.

En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

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

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el

cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este Artículo.

5. Finalmente, el Código Fiscal de la Federación señala que los contribuyentes, en la vía administrativa, podrán solicitar que se declare que se han extinguido por caducidad de las facultades de la autoridad fiscal cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el varias veces mencionado plazo legal de cinco años. No obstante lo anterior, el Código omite mencionar que la caducidad también puede hacerse valer como excepción procesal.

### **4.3 GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.**

Como ya ha sido mencionado en los anteriores puntos el Crédito fiscal es la determinación en una cantidad líquida que debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, continuación analizaremos las formas en las cuales se puede garantizar y el procedimiento, el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos reitera cuales son los créditos fiscales que le corresponde al Estado mismos que están establecidos en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 40 y 141.

La garantía de estos créditos será otorgada a favor de la Tesorería de la Federación como hace mención el artículo 60:

“La garantía del interés fiscal relativo a los créditos fiscales a que se refieren los artículos 40 y 141 del Código, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y este Reglamento.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al Gobierno Federal, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación y se aplicara en lo conducente lo dispuesto por este artículo”.

#### **4.4 DIFERENTES TIPOS DE GARANTÍAS.**

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación nos indica las diferentes formas de garantizar los Créditos Fiscales las cuales son:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada,
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI.-Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente

#### **4.4.1 DEPOSITO EN DINERO U OTRAS FORMAS DE GARANTÍA.**

Para los efectos de la fracción I del artículo 141 del Código, el depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.

##### **4.4.1.1 REQUISITOS.**

El Código Fiscal de la Federación nos remite a su Reglamento en relación a los requisitos que se deben reunir en este tipo de garantía, el Reglamento no establece requisito alguno en relación a este tipo de garantía se presentara por medio de un Billeto de depósito, lo único que establece el artículo 61 es que el depósito de dinero generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, debiendo permanecer la cantidad original en deposito, mientras subsiste la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen, dichos intereses serán a favor del depositante, el que al retirarlos deberá acumularlos a sus otros ingresos.

##### **4.4.2 PRENDA O HIPOTECA.**

El contrato de prenda es aquel “ por el que un deudor o tercero entrega al acreedor o a un tercero la posesión de un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de la obligación y su preferencia en el pago, la prenda es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable. Según lo establece el Código Civil Federal en su artículo 2856.

Es objeto del contrato de prenda los bienes muebles susceptible de ser enajenable, es decir, debe estar en el comercio, artículo 2856 del Código Civil Federal, debido a que sirve para garantizar el cumplimiento de una obligación, de acuerdo al artículo 2857 del Código Civil Federal también puede darse en prenda los inmuebles, consistentes en los frutos pendientes de los bienes raíces, que deben ser recogidos en tiempo determinado y se deberá inscribir en el Registro Público de la Propiedad para que surta efecto contra tercero; la persona que da esta prenda será considerada como depositario de ellos, salvo pacto en contrario.

Así, como la hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley, artículo 2893 del Código Civil Federal, dichos bienes quedan sujetos al gravamen impuesto, aunque pasen a poder de terceros.

El artículo 2893 del Código Civil Federal menciona que la. “La hipoteca es una garantía real,<sup>37</sup> por ello Borja Soriano lo define a este contrato como “aquel por virtud del cual nace un derecho real que afecta a un inmueble generalmente, para garantizar el cumplimiento de una obligación principal y su preferencia en el pago”<sup>38</sup> el artículo 2895 del Código Civil Federal señala “La hipoteca sólo puede recaer sobre bienes especialmente determinados”. Para tener una certeza jurídica del bien que ha de quedar en este supuesto por ello el Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos indica la forma y los bienes en las cuales quedara constituida la hipoteca.

Para los efectos de la fracción II del artículo 141 del Código, la prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

I.- Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese por ciento. La Secretaría podrá autorizar a instituciones y a

---

<sup>37</sup> “La hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley”.

<sup>38</sup> BORJA SORIANO, Manuel, “Teoría General de la Obligaciones”, Editorial Porrúa, 17ª. Edición, México 2000 Pág.138

corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera, solo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.

Esta garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos se aceptará como garantía el 100% del valor nominal de los valores, debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiéndose retirar los rendimientos.

II.- Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año.

#### **4. 4.2. 1 REQUISITOS.**

La fracción I del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deben reunir los bienes muebles que se dan en garantía para asegurar el interés fiscal:

- a) Tomar únicamente el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta ese porcentaje.
- b) El valor de estos bienes será el de avalúo, el cual deberá ser practicado por institución autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y corredores públicos, así como se les podrá autorizar mantener el depósito de determinados bienes.
- c) Deberá inscribirse la prenda en el Registro Público que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.
- d) No se admiten en garantía bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores.
- e) Los bienes de procedencia extranjera solo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.
- f) Esta garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en certificados de la Tesorería de la Federación o en bonos del Gobierno Federal para el pago de la indemnización bancaria, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos, se aceptarán como garantía el 100% del valor nominal de los certificados o bonos, debiendo reinvertirse una cantidad suficiente o para cubrir el interés fiscal, los rendimientos que se causen podrán ser retirados por el contribuyente.

En el caso de la hipoteca se sujetará a lo siguiente:

La fracción II del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deben reunir los bienes inmuebles que otorguen en garantía para asegurar el interés fiscal.

- a) Se tomará el 75% de su valor de avalúo o catastral, es conveniente que el contribuyente considere el valor del avalúo por que es mayor que el catastral.
- b) A solicitud del contribuyente, se deberá acompañar certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado

gravamen alguno, ni afectación urbanística o agraria; esta certificación, no deberá tener mas de tres meses de haberse expedido.

- c) En el casos de que dicho inmueble soportara gravamen algunos, se aceptara como garantia, solo si la suma del interés fiscal mas el importe del gravamen, no excediese el 75% del valor del inmueble.
- d) Su otorgamiento deberá ser por escritura publica, al que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.

#### **4.4.3 FIANZA OTORGADA POR INSTITUCIÓN AUTORIZADA.**

La fianza es un contrato unilateral ya que sólo engendra obligaciones para el fiador. Sin embargo, Lozano Noriega, nos dice que tratándose de las pólizas que otorgan las compañías afianzadoras, este contrato se asemeja a un contrato aleatorio de seguros, “por que el pago que realiza el acreedor al fiador a cambio de la obligación que este contrae, cumple con la función de una prima en un contrato de seguro.

La afianzadora garantiza al acreedor contra el riesgo de que el deudor sea insolvente, en este caso el contrato será bilateral, ya que crea obligaciones reciprocas, y además será aleatorio, ya que no sabe sí la compañía afianzadora pagara mas que el importe de las primas pagadas”.<sup>39</sup>

La póliza de fianza deberá ser otorgada por institución autorizada, en la cual la institución que la otorgue no gozara de los beneficios de orden y excusión, quedando en poder y guarda de la autoridad recaudadora, de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente los créditos fiscales como lo dice el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>39</sup> LOZANO NORIEGA, Francisco, “Cuarto Curso de Derecho Civil Contratos” Editorial Asociación Nacional del Notariado mexicano, A. C., México 1970, Segunda Edición, Pág. 688

“Para los efectos de la fracción III del artículo 141 del Código, la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana”.

#### **4.3.1 REQUISITOS.**

Este tipo de fianza deberá reunir, de acuerdo al el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación los siguientes requisitos.

- a) Deberá ser otorgada por institución autorizada
- b) La otorgante no gozara de los beneficios de orden ni excusión.
- c) La póliza quedara en poder y guardia de la autoridad recaudadora, de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente los créditos fiscales.

#### **4.4.3 OBLIGACIÓN SOLIDARIA ASUMIDA POR TERCERO QUE COMPRUEBE SU IDONEIDAD Y SOLVENCIA.**

Manuel Borja Soriano cita un concepto de la solidaridad da Baudry-Lacantineire et Barde, diciendo que es “una modalidad que se supone dos o varios sujetos activos o pasivos de una misma obligación, y en virtud de la cual, no obstante la divisibilidad de esta obligación, cada acreedor puede exigir y cada deudor esta obligado a efectuar el pago total, con la particularidad de que este pago extingue la obligación respecto de todos los acreedores u de todos los deudores”.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> BORJA SORIANO, Manuel, “Teoría General de la Obligaciones”, Editorial Porrúa, 17ª. Edición, México 2000 Pág.349

El Código Civil Federal en su artículo 1987 nos hace mención que la mancomunidad es el genero y tiene especie: La mancomunidad simple y la solidaridad, la solidaridad activa es aquella cuando hay pluralidad de acreedores, y pasiva cuando hay pluralidad de deudores y mixta cuando simultáneamente hay pluralidad de acreedores y deudores.

En esta caso tomando en cuenta lo que nos dice el artículo 14, fracción IV, del Código que establece que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal mediante obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, estamos en presencia de una solidaridad pasiva, a partir del momento en que se constituye esta garantía hay pluralidad de deudores frente a las autoridades fiscales.

La garantía consiste en obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, debiendo reunir los requisitos que establece el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

“Para los efectos de la fracción IV del artículo 141 del Código, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente:

I.- Manifestar su aceptación, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

II.- Cuando sea persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y siempre que dicha persona no haya tenido perdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aún teniéndola, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.

III.- Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso”.

Además de lo anterior el código nos hace mención las formas en las cuales el obligado solidario puede garantizar la obligación mencionadas en el artículo 65 del reglamento.

“Para que un tercero asuma obligación de garantizar por cuenta de otro en alguna de las formas a que se refieren las fracciones II y V del artículo 141 del Código, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este Reglamento”.

#### **4.4.4.1 REQUISITOS.**

La garantía consistente en obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, debe reunir los requisitos que establece el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- a) Que la persona (física o moral) que asumirá la responsabilidad solidaria demuestre su amplia solvencia en los siguientes términos:
  - 1) Tratándose de personas morales, el interés fiscal a garantizar debe ser menor al 10% de su capital social excluyendo superávit por reevaluación capitalizado y que en los dos últimos ejercicios de doce meses no haya pérdida para efectos del impuesto Sobre la Renta o que aún teniéndola, esta no exceda de un 50% del capital social; Además, presentar en original y copia de las últimas dos declaraciones del Impuesto Sobre la Renta y escrito del tercero obligado y en su caso ofrecer el embargo en la vía administrativa.
  - 2) Tratándose de personas físicas, el interés fiscal a garantizar sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales, presentar original y copia de las últimas dos

declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, escrito del tercero obligado, y en su caso, ofrecer el embargo en la vía administrativa.

- b) Además, deberá de manifestar la aceptación del responsable solidario mediante escrito firmado ante notario público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose, en el último caso, la presentación de dos testigos.
- c) Es necesario que el jefe de la oficina recaudadora levante un acta de la que se entregará copia a los interesados; asimismo, hará, en su caso, las anotaciones correspondientes en el Registro Público respectivo, cuando el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia con bienes inmuebles.

#### **4.4.4 EMBARGO EN VÍA ADMINISTRATIVA.**

Arellano García señala que el “embargo es una institución jurídica en la que se afectan bienes o derecho de una persona física o moral, por mandato de la autoridad, para garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto pretensor”, lo más esencial del embargo es la afectación de los bienes o derechos.

Los derechos y bienes que se encuentran en el patrimonio del deudor responden genéricamente por toda la deuda a cargo del titular de esos derechos, en virtud del embargo, en especial los bienes que están encausados a responder por el importe de la deuda. La responsabilidad ya no es genérica, está específicamente dirigida a unos derechos o bienes determinados, teniendo en cuenta que las personas físicas y morales son entes capaces de derechos y obligaciones, es lógico que el embargo tienda a afectar el patrimonio de ellas.

Para que sea procedente este tipo de garantía es necesario satisfacer los requisitos que establece el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación

“Para los efectos de la Fracción V del artículo 141 del Código, el embargo en la administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

I.- Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.

II.- El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y por cientos que establece el artículo 62 de este Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código.

III.- Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podría removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.

IV.- Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

V.- Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia”.

#### **4.4.5.1 REQUISITOS.**

Para que proceda este tipo de garantía, es necesario satisfacer los requisitos que establece el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- a) Ésta se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma fiscal 48 (duplicado) y Original y fotocopia de la forma fiscal 44.
- b) El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre y cuando se cumplan, en su caso con los requisitos y porcentajes que se establecen para las garantías consistentes en prenda o hipoteca; Tratándose de

bienes muebles se presentara la factura, avalúo, inventario de los bienes y pago de gastos de ejecución en los inmuebles avalúo, escritura pública inscrita en el registro público de la propiedad, certificado de libertad de gravámenes, boleta predial, escrito del cónyuge o copropietarios, forma fiscal 48 (duplicado) y original y fotocopia de la forma fiscal 44 y el pago de gastos de ejecución.

Tratándose de derechos reales se presentaran el original de las acciones, bonos, cupones, títulos o contratos, contrato de administración celebrado con casa de bolsa que ampara inversiones en valores del gobierno federal, forma fiscal 48 (duplicado) y original y fotocopia de la forma fiscal 44 y el pago de gastos de ejecución

En negociaciones la documentación será el avalúo, original y fotocopia de las dos últimas declaraciones Impuesto Sobre la Renta, copia certificada y fotocopia del acta constitutiva y poder notarial para actos de administración y dominio (original para cotejo) dos últimos estados financieros, Inventario de los bienes, Forma fiscal 48 (duplicado) y original y fotocopia de la forma fiscal 44 y el pago de gastos de ejecución.

- c) No pueden embargarse bienes de fácil descomposición, deterioro o material inflamable.
- d) Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de persona moral, será el representante legal, si a juicio del jefe de la autoridad recaudadora existiese peligro de que el depositario de los bienes se ausente, lo enajene, lo oculte o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo y, en este caso serán llevados a depositar en una almacén general de depósito en caso de que en el lugar de que se trate no hubiera algún almacén, se depositaran con la persona que designe el jefe de la oficina.
- e) Se deberá inscribir en el Registro Público el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

- f) Se deberán cubrir los gastos de ejecución antes de que se practique la diligencia de embargo, el pago se considerara como definitivo y en ningún caso será procedente la devolución una vez que se haya efectuado la diligencia de embargo;

#### **4.4.6 TÍTULOS VALOR O CARTERA DE CRÉDITOS DEL PROPIO CONTRIBUYENTE.**

En este tipo de garantía el Reglamento del Código Fiscal de la Federación no establece la forma por la cual se va a ofrecer, por lo que se toma al valor discrecional que fije al respecto la autoridad hacendaría

##### **4.4.6.1 REQUISITOS.**

Para que proceda este tipo de garantía, es necesario satisfacer los requisitos que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como la reglamentación y normatividad del Servicio de Administración Tributaria

#### **4.5 PROCEDENCIA DE LA GARANTÍA.**

El artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nos da los lineamientos que se deben seguir al momento de otorgar la garantía del interés fiscal.

“La garantía del interés fiscal relativo a los créditos fiscales a que se refieren los artículos 40 y 141 del Código, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y este Reglamento.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al Gobierno Federal, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación y se aplicara en lo conducente lo dispuesto por este artículo”.

De conformidad con el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la garantía que se dé para asegurar el interés fiscal deberá otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación, del Organismo Descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las Tesorerías o de las Dependencias de las Entidades Federativas que realicen esas funciones.

Siempre que la garantía se otorgue mediante fianza, ésta se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales.

Todos los gastos que se originen del otorgamiento de la garantía serán por cuenta del interesado, estos gastos pueden ser, según sea el caso, el pago de derechos por la expedición del certificado de libertad de gravámenes, avalúo, pago de gastos de ejecución, gastos de inscripción en el registro público, pago de primas por fianza, honorarios por concepto de depositario de bienes dados en garantía.

De esto resulta importante estimar los costos que pueden llegar a ascender los gastos que se originan por el otorgamiento de una determinada garantía y tomando en cuenta esto decidir en cual de ellas se puede obtener un mayor ahorro.

De acuerdo a lo que se establece en el artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la garantía del interés fiscal deberá ofrecerse por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente con el fin de que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

“La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente”.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código y este Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario no se aceptará la garantía”.

La calificación consiste en que la autoridad recaudadora deberá verificar que la garantía ofrecida cumpla con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en lo que se refiere a:

1. La clase de la garantía ofrecida.
2. El motivo por el cual se otorgó.
3. Que su importe cubra los conceptos que señala el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que no cumpla con los requisitos antes señalados, la autoridad deberá requerir al promovente, con el fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifico dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, ya que en caso contrario no se aceptara la garantía ofrecida.

**Manual para el debido Ofrecimiento de la  
Garantía  
del Interés Fiscal.**

En este manual se plasman los pasos que los contribuyentes deberán seguir al momento de ofrecer cualquier tipo de garantía para satisfacer el interés fiscal.

### **¿Qué es un crédito fiscal?**

Crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

### **¿Quiénes están los obligados a garantizar créditos fiscales?**

Los contribuyentes que hayan sido objeto de determinación de contribuciones omitidas, y sus accesorios (crédito fiscal) así como los terceros solidarios o terceros, las personas que soliciten pago en parcialidades y aquellas que soliciten condonación de contribuciones y/o de sus accesorios.

### **Tipos de garantías existen**

La Ley nos indica que existen seis tipos de garantías (Art.141 C.F.F.), las cuales son:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente

### **Autoridad fiscal ante quién deberá ofrecerse**

El interesado deberá presentarse ante el Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Recaudación que le corresponda según su domicilio fiscal, para que la califique, acepte si es que ésta procede y le dé el trámite correspondiente.

## **Procedimiento General**

1. Una vez determinado por la autoridad fiscal el monto de las contribuciones omitidas, el contribuyente cuenta con un plazo para otorgar la garantía.
2. Después de interponer algún medio de defensa por la determinación de un crédito fiscal, el contribuyente deberá realizar el siguiente trámite:
3. Deberá dirigirse a la ventanilla única de la Administración Local de Atención al Contribuyente que le corresponde de acuerdo a su domicilio fiscal a efecto de garantizar el interés fiscal de las contribuciones omitidas y sus accesorios ofreciendo la o las garantías ya señaladas
4. Cada garantía cuenta con requisitos específicos, es decir, deberán cumplirse al momento de ser ofrecida.

El contribuyente deberá presentar las formas fiscales 44 y 48, y en su caso el comprobante de pago de los gastos de ejecución.

Las personas morales deberán presentar su acta constitutiva así como el poder de su representante legal, mismo que deberá contar con poder general de administración y dominio; en este caso, tanto las personas físicas como morales deben acompañar las dos últimas declaraciones del Impuesto Sobre la Renta.

## **Modalidades de las garantías y sus requisitos**

### **A - Depósito en dinero u otras formas de garantía**

Este consiste en garantizar el interés fiscal por medio de un billete de depósito:

#### ***PROCEDIMIENTO***

1. Deberá presentarse en un billete de depósito a favor de la Tesorería de la Federación, adjuntando las formas 44 y 48, ante la administración local de recaudación que le corresponda según su domicilio fiscal.

2. En ésta garantía se podrán retirar los intereses que se causen los que serán a favor del contribuyente.

## **B - Prenda o hipoteca**

Este tipo de garantía se constituye en bienes muebles e inmuebles de la siguiente forma:

### ***PROCEDIMIENTO***

Mediante las formas 44 y 48, y con los requisitos que continuación se enumeran, se presentara el contribuyente ante la Administración Local de Recaudación que le corresponda según su domicilio fiscal

1. En bienes muebles por el 75% de su valor, los cuales deberán estar libres de gravámenes
2. No se admitirán bienes que se encuentren en dominio fiscal o de acreedores.

Los bienes de procedencia extranjera sólo se admitirán una vez comprobada su estancia legal en el país.

3. Se entregan los contratos de administración celebrados con una casa de bolsa, la cual deberá estar inscrita en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y se designará como único beneficiario a la autoridad fiscal.

En este supuesto se acepta el 100% del valor nominal de los valores.

4. En bienes inmuebles se tomará el 75% del valor catastral o de avalúo debiendo acompañar el certificado de libertad de gravámenes -que expide el Registro Público de la Propiedad de la Propiedad- u afectación alguna.

El avalúo no deberá tener una antigüedad máxima de tres meses

5. En caso de que el bien cuente con algún gravamen, éste no deberá exceder el 75 % de su valor.

6. En la hipoteca se toma el valor del avalúo o catastral; se recomienda tomar en consideración el valor del avalúo ya que es superior al catastral

### **C - Fianza otorgada por institución autorizada**

En este caso será por medio de una póliza de fianza que otorgará una institución autorizada, la cual no gozará del beneficio de orden y excusión alguno.

#### ***Procedimiento***

Por medio de las formas 44 y 48, el contribuyente se presentará ante la autoridad recaudadora para presentar la siguiente documentación:

1. Deberá ser fianza otorgada por institución autorizada.
2. A favor de la Tesorería de la Federación.
3. La institución no gozará de los beneficios de orden y excusión.
4. La póliza quedará en poder de la autoridad recaudadora o del organismo facultado para ello.

### **D - Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia**

En esta garantía -como lo indica su nombre- un tercero asume la responsabilidad del contribuyente obligado:

El tercero tendrá que manifestar su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

En ningún momento excederá la responsabilidad de los terceros respecto del monto del interés garantizado, en los supuestos que se constituyan el depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes.

### ***Procedimiento***

1. El tercero deberá manifestar su aceptación mediante un escrito firmado ante notario o en su caso ante la autoridad recaudadora, requiriendo la presencia de dos testigos.
2. La persona física no podrá garantizar el interés fiscal si éste es mayor al 10 % de sus ingresos declarados en el último ejercicio.
3. Deberá presentar original y copia de sus dos últimas declaraciones del Impuesto Sobre la Renta.
4. Tratándose de una persona moral la que garantiza, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social. Así mismo la sociedad no deberá haber tenido pérdida fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta en los dos últimos ejercicios o teniéndola, no deberá exceder del 10% de su capital.

### **E - Embargo en vía administrativa**

El embargo consiste en la afectación de un bien o un derecho, ya sea de una persona física o moral:

#### ***PROCEDIMIENTO***

1. Este embargo deberá ser por solicitud del contribuyente.
2. Deberá acompañar los formatos 48 por duplicado y original, así como del formato número 44.
3. El contribuyente debe señalar los bienes sobre los que se tramará el embargo.
4. En los bienes reales se deberá presentar original de las acciones, bonos, cupones, títulos o contratos, contratos de administración celebrados con casa de bolsa que amparen inversiones en valores del gobierno federal.

5. En las negociaciones, la documentación será el avalúo debiéndose acompañar de original y copia de la última declaración del Impuesto Sobre la Renta, así como el acta constitutiva y el poder notarial para actos de administración y dominio.
6. Previo al pago de la diligencia de embargo, deberán pagarse los gastos de ejecución.

#### **F- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente**

En esta garantía en particular, el contribuyente otorgará a la Administración de Recaudación que corresponda la cartera de créditos que a él le deban, ya sean fracturas, pagarés., etc. o títulos valor en los que podemos encontrar cetes, petrobonos, títulos de deuda pública, etc.

#### ***PROCEDIMIENTO.***

1. El contribuyente deberá presentar ante la autoridad recaudadora los formatos 44 y 48.
2. Se adjuntará la cartera de clientes o, en su caso, los títulos valor.
3. Ambos documentos deberán estar expedidos a nombre del contribuyente en original y copia.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** -El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas tendientes a regular la actividad del fisco entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado del determinación, liquidación y administración de las contribuciones.

**SEGUNDA.** - La fuente de la norma jurídica es el hecho social que toma en cuenta el legislador para adecuar o reformar la Ley a la realidad social como los cambios económicos, políticos, filosóficos, culturales, movimientos, armados atentados terroristas, descubrimientos y avances científicos que acontecen en la sociedad, los cuales sirven para determinar la norma jurídica. Cabe mencionar que en algunos casos la propia norma puede adelantarse a ese hecho social previniéndolo, modificándolo o favoreciéndolo.

**TERCERA.**-La obligación fiscal es la relación jurídica que se presenta entre el fisco y el contribuyente la que origina dar algo, hacer o no hacer determinada conducta. En dicha obligación existen tres figuras que son: a) sujeto activo, b) sujeto pasivo, c) el objeto o la prestación.

**CUARTA.** - Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley. Las aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones establecidas en la Ley a cargo de individuos que son sustituidos por el Estado. Las contribuciones de mejoras son a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Los derechos son las contribuciones establecidas en Ley por uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

**QUINTA.** - Las facultades de las autoridades fiscales, se define como atribuciones y se dividen en Facultades de Asistencia al Contribuyente, Facultades de Investigación, Facultades de Determinación de las Contribuciones y Facultades Sancionadoras.

**SEXTA.** - El Procedimiento Administrativo de Ejecución, se encuentra constituido por diversos actos jurídicos de Derecho Público por los cuales una autoridad Fiscal, competente, exige forzosamente el pago de las contribuciones o aprovechamientos que no han sido cumplidos dentro del plazo que marca la Ley al sujeto pasivo o responsable solidario de dicha obligación.

**SEPTIMA.**- Definimos la suspensión del procedimiento, como la dilación del avance del proceso por causas exteriores a él y que una vez transcurrido un tiempo o desaparecidas las causas que dieron origen a esta parálisis procesal continua su curso o de existir otras se producirá la extinción definitiva del procedimiento.

**OCTAVA.**- El Crédito fiscal es la obligación del pago de una determinada en cantidad líquida la cual debe ser satisfacerse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. El crédito fiscal nace en el momento que la persona realiza el supuesto de Ley, esto es, cuando un individuo efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria deberá cumplir con la obligación.

**NOVENA.**- La determinación de la obligación 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 la obligación.

**DECIMA.**- Hay diferentes formas de garantizar los créditos fiscales que son: el depósito en dinero u otras formas de garantía financiera, prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, embargo en la vía administrativa, títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

**DECIMA PRIMERA.**- La calificación de la procedencia de la garantía consiste en que la autoridad recaudadora deberá verificar que la garantía ofrecida cumpla

con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

**DECIMA SEGUNDA.-** La garantía del interés fiscal se cancela de las siguientes formas: Por sustitución de garantía, el pago del crédito fiscal, en el caso de que en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía, en cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales, la garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

**DECIMA TERCERA.-** Es importancia que la autoridad fiscal replanteen la forma en la que se proporciona la información a los contribuyentes, antes y después del momento en que se otorgar una garantía.

**DECIMA CUARTA.-** Es de suma importancia que los contribuyentes cuenten con un instrumento para auxiliarse al momento de que se les determine un crédito fiscal y estos obtén por garantizarlo.

**DECIMA QUINTA.-** El uso de un manual en el que se explique cada procedimiento específico así como los requisitos que tendrán que satisfacerse es de importancia, ya que simplificaría el trámite tanto a las autoridades como a los contribuyentes, puesto que los interesados tendrían a la mano de forma sencilla y concreta los elementos de cada tipo de garantía que regula el Código Fiscal así como su reglamento.

## BIBLIOGRAFÍA.

- 1.-ÁLVAREZ TABIO, Fernando. "El Proceso Contencioso Administrativo". Editorial La habana 1954.
- 2.-ARRIAGA CONCHAS, Enrique. "Finanzas públicas de México", Instituto Politécnico Nacional, México 1996.
- 3.-ARMENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. "Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos". Editorial Porrúa, México 1992.
- 4.-BIELSA, Rafael. "Sobre lo Contencioso Administrativo". Tercera Edición. Santa fe Argentina 1964.
- 5.-BRAVO GONZÁLEZ, Agustín y Sara Bialostosky. "Compendio de Derecho Romano". México 1996.
- 6.-BRICEÑO SIERRA, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". México 1964.
- 7.-BORJA SORIANO, Manuel, "Teoría General de las Obligaciones", Editorial Porrúa, 17 Edición, México, 2000, páginas 695.
- 8.-CARRILLO FLORES, Antonio "La defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México". Editorial Porrúa, México 1989.
- 9.-CRUZ ALATORRE, Arturo. "Recursos Administrativos". México 1979.
- 10.-CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. "Panorama del Derecho Mexicano, Derecho Financiero", Editorial UNAM, México 1997.
- 11.-DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", decimoctava edición, Editorial Porrúa, México, 2001. páginas 991.
- 12.-DE LA CUEVA, Arturo, "Derecho Fiscal", Editorial Porrúa, México, páginas 323
- 13.-DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. "Principios del Derecho Tributario", Editorial Limusa, México.
- 14.-DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, "Derecho Civil", Editorial Porrúa Sexta Edición, México, 1998, páginas 697.
- 15.-ESCOLA, Héctor Jorge. "Tratado Teórico Práctico de Recursos Administrativos". Editorial De Palma. Buenos Aires 1967.
- 16.-FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo". Vigésima Edición. Editorial Porrúa. México 1980.

- 17.-FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, 2 Edición, México, 1991.
- 18.-GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", Editorial Porrúa, México 1999, páginas 414.
- 19.-GORDO VALENCIA, Antonio. "Relaciones Públicas y Reformas Administrativas". 28. Edición. Editorial Porrúa. México 1970.
- 20.-GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. "Derecho Procesal Administrativo". Tomo II, Madrid 1957.
- 21.-LATAPÍ RAMÍREZ, Agustín, "Introducción al Estudio de las Contribuciones", Editorial Mc. Graw Hill, México, 1999.
- 22.-LERDO DE TEJADA, Francisco. "Código de la Federación Comentado y Anotado". Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana 1972.
- 23.-LOBATO RODRÍGUEZ, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla, México, páginas 303.
- 24.-MARGADANT, Guillermo F. "El Derecho Privado Romano". Undécima Edición. Editorial Esfinge. México 1982.
- 25.-MARGÁIN MANAOTOU, Emilio, "Nociones de Política Fiscal", Editorial Porrúa, México, 1994
- 26.-MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Segunda Edición, Universitaria Potosina. México 1969.
- 27.-MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, 12 Edición, México, 1996.
- 28.-MARTÍNEZ ALFARO, Joaquín, "Teoría de las Obligaciones", Editorial Porrúa, Sexta Edición, México, 1999, páginas 459.
- 29.-NAVA NEGRETE, Alfonso. "Derecho Procesal Administrativo". Editorial Porrúa, México 1959.
- PAREDES MONTIEL Mart, "Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria", Editorial Porrúa. México, páginas 307.
- 30.-PETIT, Eugene. "Tratado Elemental de Derecho Romano". México 1966.
- 31.-PONCE GÓMEZ, Francisco, PONCE COSTILLA, Rodolfo. "Derecho Fiscal", Editorial Banca y Comercio", México, páginas 361.

32.-REYES ALTAMIRANO Rigoberto, "Elementos Básicos de Derecho Fiscal". Universidad de Guadalajara. México, páginas 143.

33.-RIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 2000.

34.-SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, "Elementos Básicos de Derecho Fiscal". Editorial Cerdan Edito y Distribuidor. Segunda Edición. México, páginas. 879

35.-SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. "Aplicación Practica del Código Fiscal". Editorial Calidad en Información. México, páginas 325.

36.-SERRA ROJAS, Andrés, "Derecho Administrativo", Segundo Curso, vigésimo primera edición, Editorial Porrúa, México, 2001

37.-VILLASEÑOR CURRIEL, Omar. "Principios Tributarios". Editorial Calidad en la Información, México, páginas 84.

## **LEGISLACIÓN**

1. "Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos", Editorial Sista, México 2005

2. "Código Fiscal de la Federación", Editorial Sista, México 2006

3. "Reglamento del Código Fiscal de la Federación", Editorial Sista, México 2006

4. "Ley del Impuesto al Valor Agregado", Editorial Sista, México 2006

5. "Ley del Impuesto Sobre la Renta", Editorial Sista, México 2006

6. "Ley de Amparo", Editorial Sista, México 2006

7. "Código Civil Federal", Editorial Sista, México 2006

## **OTRAS**

1. "Diccionario Hispánico Universal". Octava Edición, Jackson. México 1962.

2. "Manual de Trámite y Resolución del Recurso Administrativo de Revocación". Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1997.

3. "Manual del Recurso de Revocación". Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1996.

## **METODOLOGÍA DE TESIS**

- 1.-ROJO TAPIA, Antonio, "Taller de expresión Oral y Escrita lingüística y Comunicación", Editorial\_Banca y Comercio", México 1998, páginas 122.
- 2.-LORA SÁENZ Leciencio, "Proceso de Investigación Jurídica", Editorial Porrúa, UNAM. México 2000, páginas 255.
- 3.-ESCALANTE Beatriz, "Curso de Redacción para Periodistas Teoría y Práctica", Editorial Porrúa,. México 2000, 4 Edición, páginas 311.
- 4.-MARTÍNEZ PICHARDO José, "Lineamientos para la Investigación Jurídica", Editorial Porrúa,. México 2003, 4 Edición, páginas 273.