

186
Lij



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**"EL PAGO EN PARCIALIDADES CONFORME AL
ARTICULO 68 DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION".**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A:
ROSALBA FUENTES POBLANO**



MEXICO, D. F.

1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 28 de mayo de 1996.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **Rosalba Fuentes Pabiano**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"El pago en parcelidades conforme al artículo 44 del Código Fiscal de la Federación"**.

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



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora


ROSALEA DE LA FUENTE CAMACHO

A MIS PADRES:
GABRIEL FUENTES MONTANEZ Y
EVA POBLANO DE FUENTES,
QUE SON PARA MI MOTIVO DE ORGULLO
Y SUPERACION, Y A QUIENES LES DEBO
PARTE DE LO QUE SOY.

A LA LICENCIADA
MARIA TITA RUZ ROSAS,
POR BRINDARME LA OPORTUNIDAD,
DE INICIARME EN EL DERECHO FISCAL,
POR TODO EL CARINO DESINTERESADO
QUE SIEMPRE ME HA DADO,
A QUIEN LE DEBO LA OTRA PARTE
DE LO QUE SOY.
GRACIAS POR SER COMO ES...

AL MAGISTRADO,
LIC. RICARDO SERGIO DE LA ROSA VELEZ,
POR SU DESINTERESADA AYUDA COMO ASESOR
EN LA ELABORACION DEL PRESENTE TRABAJO,
SIN LA CUAL NO HUBIERA SIDO POSIBLE
SU CONCLUSION.

A MI ESPOSO
LIC. MARCO ANTONIO CHOY ESCOBAR
Y A MI HIJA PAULINA,
LOS DOS GRANDES AMORES DE MI VIDA.

EL PAGO EN PARCIALIDADES CONFORME AL ARTICULO 66 DEL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION.

I N D I C E .

| | |
|-------------------|---|
| INTRODUCCION..... | I |
|-------------------|---|

C A P I T U L O I.

ANTECEDENTES HISTORICOS.

| | |
|---|---|
| 1.- LEY DE JUSTICIA FISCAL..... | 2 |
| 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1939..... | 4 |
| 3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967..... | 7 |
| 4.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982..... | 9 |

C A P I T U L O I I.

DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

| | |
|---|----|
| 1.- CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA..... | 18 |
| 2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACION TRI- BUTARIA..... | 20 |
| 2.1.-De Generalidad..... | 22 |
| 2.2.-De Obligatoriedad..... | 25 |
| 2.3.-De Proporcionalidad..... | 28 |
| 2.4.-De Equidad..... | 30 |
| 2.5.-De Vinculación con el Gasto Público..... | 32 |
| 2.6.-Principio de Legalidad..... | 34 |
| 3.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA..... | 36 |
| 3.1.-Sujetos..... | 36 |
| 3.1.1.-Activo..... | 36 |
| 3.1.2.-Pasivo..... | 37 |
| 3.2.-Objeto..... | 38 |
| 3.3.-Vinculo Juridico o Nexa..... | 39 |
| 4.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA..... | 40 |
| 5.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA..... | 44 |

C A P I T U L O I I I .

DE LAS FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

| | |
|-----------------------|----|
| 1.- COMPENSACION..... | 54 |
| 2.- CONDONACION..... | 60 |
| 3.- CANCELACION..... | 63 |
| 4.- PRESCRIPCION..... | 65 |
| 5.- CADUCIDAD..... | 72 |
| 6.- PAGO..... | 83 |

C A P I T U L O I V .

DEL PAGO DE LOS CREDITOS FISCALES.

| | |
|---|----|
| 1.- PAGO..... | 85 |
| 1.1.- Concepto..... | 85 |
| 2.- FORMAS DE PAGO..... | 87 |
| 2.1.- Pago liso v llano de lo debido..... | 87 |
| 2.2.- Pago de lo indebido..... | 88 |
| 2.3.- Pago extemporáneo..... | 89 |
| 2.4.- Pago provisional..... | 90 |

C A P I T U L O V

EL PAGO EN FARCIALIDADES.

| | |
|-------------------------------------|-----|
| 1.- EL PAGO A PLAZOS..... | 94 |
| 1.1.-Concepto..... | 94 |
| 1.2.-Requisitos..... | 95 |
| 1.2.1.-Solicitud..... | 100 |
| 1.2.2.-Contribuciones Omitidas..... | 102 |
| 1.2.3.-Accesorios..... | 105 |
| 1.2.3.1.-Actualizacion..... | 106 |
| 1.2.3.2.-Recargos..... | 107 |

| | |
|--|-----|
| 1.2.3.3.-Sanciones..... | 109 |
| 1.2.3.4.-Gastos de Ejecución..... | 110 |
| 1.2.3.5.-Indemnización..... | 113 |
| 1.2.4.-Garantía del Interés Fiscal..... | 114 |
| 1.2.4.1.-Deposito..... | 117 |
| 1.2.4.2.-Prenda o Hipoteca..... | 119 |
| 1.2.4.3.-Fianza..... | 122 |
| 1.2.4.4.-Embargo en la vía administra- tiva..... | 124 |
| 1.2.4.5.-Obligación Solidaria Asumida por un tercero..... | 126 |
| 1.2.5.-Movimiento en Efectivo en Caja y Ban- cos..... | 127 |
| 1.2.6.-Gastos de Financiamiento y Actualiza- ción..... | 128 |
| 1.3.-Incumplimiento..... | 129 |
| 1.4.-Actualización..... | 131 |
| 1.5.-Postura del sustentante..... | 133 |

| | |
|-------------------------------|-----|
| C O N C L U S I O N E S | 136 |
|-------------------------------|-----|

| | |
|---------------------------|-----|
| CITAS BIBLIOGRAFICAS..... | 140 |
|---------------------------|-----|

| | |
|-------------------------------|-----|
| B I B L I O G R A F I A | 144 |
|-------------------------------|-----|

I N T R O D U C C I O N .

Este trabajo tiene por objeto analizar el pago en parcialidades, un derecho de los contribuyentes contenido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual representa la posibilidad de enterar en un plazo que no excede de 48 parcialidades las contribuciones omitidas y sus accesorios.

En el primer capítulo se estudian los antecedentes históricos de esta figura a partir de su aparición en el Código Fiscal de 1939, así como el desarrollo que ha tenido a través de los años hasta la actualidad.

El segundo capítulo se refiere a lo que debe entenderse por obligación tributaria, los principios constitucionales de la misma, así como su determinación y nacimiento. En el tercero se analiza la extinción de las obligaciones fiscales y en el cuarto se estudian las distintas formas de pago que existen en nuestro régimen jurídico.

Por último, en el quinto capítulo se examinan todos los requisitos que deben cubrir los contribuyentes para ser sujetos de pagar en parcialidades las contribuciones omitidas y

los accesorios, la forma en que debe calcularse el saldo inicial y el financiamiento que cobra el Fisco Federal por otorgar este beneficio.

Durante el desarrollo de este apartado, se hace una breve crítica al tratamiento que las autoridades fiscales le dan al pago en parcialidades, ya que las Administraciones Locales de Recaudación se niegan a recibirlo cuando no se exhiben todos los documentos que el formato exige, haciendo con esta conducta nugatorio el contenido del antepenúltimo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, ya que por disposición expresa de dicho numeral cuando falte algún requisito es obligación de la autoridad requerir al promovente para que en un término de diez días hábiles subsane la omisión.

Por otro lado, se hace una breve crítica a la actuación de las autoridades hacendarias cuando llega el momento de enterar la segunda parcialidad, ya que indebidamente aplican "recargos" o gastos de financiamiento sobre saldos insolutos, sin que haya una resolución favorable a los intereses del contribuyente. Esta conducta es conculcatoria del artículo 59 del Ordenamiento Legal citado, puesto que las disposiciones que

establecen cargas a los particulares - sujeto, objeto, tasa o tarifa - son de aplicación estricta, de modo que si el numeral que regula esta figura jurídica sujeta a estudio dispone que, "...al autorizar el pago a plazos, cada parcialidad estará integrada de los recargos por prórroga a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, calculados sobre el saldo insoluto al momento de pagar cada parcialidad, inclusive accesorios, mas la actualización...", es evidente que procede el cobro de estos recargos hasta que se conceda el pago a plazos y no antes, como pretenden la autoridades fiscales.

Por último, es importante resaltar que el presente estudio es el resultado de la experiencia que me ha dado la práctica en esta materia, y espero sea de utilidad para evitar indebidas interpretaciones de la autoridad sobre este beneficio.

C A P I T U L O I .

" ANTECEDENTES HISTORICOS "

1.- LEY DE JUSTICIA FISCAL.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1939.

3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

4.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.

I.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

1.- LEY DE JUSTICIA FISCAL.

Las diferencias que surgen a la vida jurídica de Mexico, con motivo de la actuación de los Organos de la Administración activa, que afectan los derechos de los particulares, han sido en nuestro país materia de diversos procedimientos regulados por leyes, reglamentos, decretos y acuerdos. los cuales han servido de base para resolver, dentro del ámbito del Poder Ejecutivo, dichas contiendas.

Jaime Cadena Rojo (1) hace una relación de los procedimientos más importantes, destacando los siguientes:

"La Constitución de 1824 y las bases orgánicas de 1853, que establecieron un Consejo de Estado; los Decretos de 30 de junio de 1911, 10 de mayo de 1913 y 24 de noviembre de 1917, que crearon comisiones encargadas de examinar las reclamaciones que se hicieran por concepto de los daños y perjuicios sufridos como consecuencia de la Revolución, posteriormente, la Ley de Organización del Servicio de Justicia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal y la Ley Orgánica de la Tesorería."

Siendo hasta el 27 de agosto de 1936, fecha en que se expidió la Ley de Justicia Fiscal, cuando nace en México un Organó Jurisdiccional y un verdadero precedente para resolver las controversias entre los particulares y el Estado, dentro del marco del propio Poder Ejecutivo, como medio para controlar la legalidad de sus actos.

Esta Ley estuvo vigente del 1.º de enero de 1937 al 31 de diciembre de 1938 y sólo hace referencia a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, en cuanto a su composición, facultades, atribuciones, competencia y limitaciones, así como las formalidades que se deben cubrir en el juicio de nulidad, sin regular la obligación de los particulares para contribuir con el gasto público, la forma de causación de los impuestos, su pago, la extinción de los créditos fiscales, su exigibilidad, etc.; en tal virtud, es obvio que no se encuentra regulada la figura jurídica del pago en parcialidades. Dado el desarrollo del Tribunal Fiscal de la Federación y el número de controversias que se ventilaban en el mismo, la Ley de Justicia Fiscal cayó en absoluta inoperancia, por lo que el 30 de diciembre de 1938 el Congreso de la Unión expidió el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de ese mismo año, entrando en vigor el 1.º de enero de 1939.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1939.

En este Ordenamiento Legal se encuentra regulado todo el sistema impositivo mexicano, y por ende la figura jurídica del pago en parcialidades, la cual se encuentra contemplada en los artículos 13, segundo párrafo, 34 y 35, que a la letra establece:

"Art. 13.- ...cuando la situación económica de los causantes sea insuficiente para cubrir en su totalidad los impuestos puestos, recargos y multas que aluden, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal, podrá celebrar convenios con los mismos en relación al pago de dichas prestaciones; convenios que se llevarán a cabo de acuerdo con las normas que al efecto dicte la propia Secretaría..."

"Art. 34.- Solamente por acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá concederse prórroga para el pago de una prestación fiscal, de conformidad con las siguientes disposiciones:

I.- La prórroga no deberá exceder de un año; salvo cuando se trate de créditos cuantiosos o de situaciones excepcionales. En estos casos el Secretario de Hacienda podrá ampliar el plazo por tiempo mayor y fijar el monto y la clase de garantía que deberá otorgar el deudor de la prestación fiscal.

II.- Solamente se concederá, previo aseguramiento del interés fiscal.

III.- Deberá comprobar el interesado que se encuentra en desfavorable situación pecuniaria."

"Art. 35.- Cesará la prórroga y será inmediatamente exigible el crédito fiscal:

I.- Cuando desaparezca en todo o en parte la garantía del interés fiscal.

II.- Cuando el deudor cambie de domicilio sin dar aviso de dicho cambio a la autoridad fiscal de su anterior domicilio.

III.- Cuando el deudor incurra en infracciones en las que sea manifiesta su intención de defraudar al Fisco Federal.

IV.- Cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial."

De la anterior transcripción se desprende lo siguiente:

A.- La preocupación del legislador por regularizar el aspecto fiscal de los contribuyentes, cuando su situación económica sea desfavorable para enterar en su totalidad las contribuciones, con la peculiaridad de que el interesado debe probar que su posición pecuniaria es desfavorable.

Sin embargo, el legislador omitió señalar qué es lo que se considera "situación económica desfavorable", dando lugar al manejo de un concepto ambiguo, carente de indicadores al respecto.

B.- Del texto de los artículos 13, segundo párrafo, y 34 se desprende la facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar y celebrar convenios de pago en parcialidades, por conducto de la Procuraduría Fiscal.

C.- Que, tal como el Código Fiscal de la Federación vigente lo contempla, cesará la prórroga cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, con la salvedad que en nuestros días, el contribuyente puede otorgar nueva garantía o ampliar la que resulte insuficiente; asimismo, cesará la prórroga cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

D.- La prórroga no excedería de un año, aunque podía aumentarse el plazo cuando el adeudo fuera considerable o por situaciones especiales.

El Ordenamiento Legal a que hemos hecho mención tuvo vigencia por más de 28 años. Durante ese período las condiciones económicas y sociales del país sufrieron profundos cambios, por lo que el Congreso de la Unión se vio en la necesidad de expedir un nuevo Código, que estuviera acorde con el desarrollo del país. Así se aprobó el 20 de diciembre de 1966 un nuevo Ordenamiento Fiscal, que entró en vigor el 1/o. de abril de 1967.

E.- El otorgamiento de la prórroga de pago procedía cuando se garantizaba previamente el interés fiscal y se demostraba la situación económica desfavorable.

3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

En este Ordenamiento Legal la prórroga de pago quedó regulada en el artículo 20, en cuanto a su procedibilidad, y en el artículo 21, en relación a su cese; numerales que a la letra disponen:

"Art. 20.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá conceder prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades. La prórroga o el plazo dentro del cual deben pagarse las parcialidades, no excederá de un año, salvo que se trate de adeudos cuantiosos excepcionales, casos en los cuales el término podrá ser hasta de tres años.

En los casos a que se refiere este precepto deberá garantizarse el interés fiscal salvo que, conforme a este Código proceda la dispensa.

Durante los plazos concedidos se causarán recargos conforme a la tasa que fije anualmente la Ley de ingresos de la Federación, tomando en cuenta el tipo de intereses que rija en el mercado."

"Art. 21.- Cesará la autorización para pagar en parcialidades y el crédito será inmediatamente exigible:

I.- Cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal.

II.- Cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial; y

III.- Cuando, en su caso, deje de cubrirse alguna de las parcialidades."

De lo anterior se desprende:

A.- La posibilidad de pagar a plazos las contribuciones omitidas deja de ser el producto de un acuerdo de voluntades entre las autoridades fiscales y los contribuyentes morosos, por lo que la actuación de éstas se limita a revisar que los particulares cumplan, al ejercer esta forma de pago, con todas las prescripciones previstas por el artículo en estudio.

B.- Se mantiene la regla de que no deberá exceder de un año el plazo solicitado, pero en los casos de adeudos correspondientes a ejercicios anteriores, o en situaciones excepcionales, se estimó necesario fijar un término máximo de tres años.

C.- Al igual que en el Código en vigor a partir de 1939, se exige la garantía del interés fiscal durante la prórroga, salvo que proceda su dispensa, conforme al artículo 12 de este mismo Ordenamiento Legal.

D.- Se suprimió el contenido de la fracción III del artículo 34 del Código de 1939; esto es, la comprobación de que "el interesado se encuentra en desfavorable situación pecuniaria."

E.- Se introdujeron en este Código Tributario los llamados "intereses de financiamiento", que consisten en que, durante el plazo concedido se causen recargos conforme a la tasa que anualmente fija la Ley de Ingresos, tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado.

En cuanto al numeral que contempla el cese de la prórroga o autorización, se tiene que se suprimió el contenido de la fracción II del artículo 35 del Código antes estudiado, como causal del cese de la prórroga, cuando el deudor cambie de domicilio sin dar aviso. Igualmente se eliminó la fracción III del artículo 35, que aludía a la intención de defraudar al fisco como causa para que cesara la prórroga.

4.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.

En este Ordenamiento Legal el pago en parcialidades se encuentra regulado en el artículo 66, de la siguiente manera:

"Art. 66.- 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 treinta y seis meses.

Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante Ley fija anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazo exigirán se garantice el interés fiscal, a excepción de los casos en los que dichas autoridades dispensen el otorgamiento de la garantía en razón de que el contribuyente en los términos del Reglamento de este Código tenga, en relación con el crédito, plena solvencia o su capacidad económica sea insuficiente.

Cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

I.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II.- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

III.- El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los quince días siguientes a aquél en que vence la parcialidad."

El anterior texto fue reformado mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 28 de diciembre de 1989, entrando en vigor el 1/o. de enero de 1990, quedando como a continuación se transcribe:

"Art. 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de los meses en que se debieron haber pagado hasta aquél en que se conceda la autorización. Cada parcialidad se actualizará desde esta última fecha hasta el mes en el que cada parcialidad se pague. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizados, a la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Dicho saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirán se garantice el interés fiscal en los términos del Reglamento de este Código. Cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

I.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía el interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II.- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial. Cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijado, el contribuyente estará obligado a pagar recargos al fisco federal por falta de pago oportuno, conforme a lo establecido por el artículo 21 de este Código, calculados sobre la cantidad no pagada actualizada, debiendo cubrir además los recargos que se causen conforme a la autorización concedida sobre el saldo actualizado, cuyo monto no incluirá el importe de la parcialidad que causó los recargos conforme al artículo 21 de este Código.

No procederá la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones que deban pagarse en el año de calendario en curso, ni en las que debieron haberse pagado en los últimos seis meses del año de calendario inmediato anterior, excepto tratándose de aportaciones de seguridad social."

En la reforma que se introdujo el 1/o. de enero de 1990, al artículo 66, se encuentran las siguientes diferencias:

A.- Se introduce la figura jurídica de la actualización, que es un factor que se aplica a la contribución omitida, el cual se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor, del mes más reciente, entre el Índice correspondiente al mes más antiguo.

B.- Cada parcialidad se deberá actualizar, desde la fecha en que se solicite la prórroga, hasta el mes en que cada parcialidad se entere.

C.- Los recargos sobre el saldo insoluto se fijarán mediante la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, sin tomar en cuenta el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, que era proporcionado por el Banco de México.

D.- Desaparece la dispensa de garantía del interés fiscal, procediendo la garantía cuando se conceda la autorización.

E.- Cuando no se entere la parcialidad dentro del plazo fijado, el contribuyente deberá pagar la parcialidad actualizada, más los recargos por falta de pago oportuno, y además los

recargos que se causen sobre el saldo insoluto, sin señalar el legislador algún término para que se realice el pago, por lo que se abroga el término de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que venció la parcialidad, que tenía el contribuyente para enterar su parcialidad. Si no se actúa así cesa la autorización para pagar a plazos.

F.- No procederá la autorización del pago a plazos cuando se trate de contribuciones que deban pagarse en el año de calendario en curso, ni en los que debieron haberse pagado en los últimos seis meses del año de calendario inmediato anterior, no siendo aplicable esta norma a las aportaciones de seguridad social.

Para el ejercicio de 1995, el texto del artículo 66 sujeto a estudio, preceptúa lo siguiente:

"Art. 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de los meses en que se debieron haber pagado hasta aquél en que se conceda la autorización. Cada parcialidad se actualizará desde esta última fecha hasta el mes en el que cada parcialidad se pague. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizados, a la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Dicho saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirá se garantice el interés fiscal en los términos del Reglamento de este Código. Cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

I.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II.- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su declaración judicial.

III.- El contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas, con sus recargos.

Cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijado, el contribuyente estará obligado a pagar recargos al fisco federal por falta de pago oportuno, conforme a lo establecido por el artículo 21 de este Código, calculados sobre la cantidad no pagada actualizada, debiendo cubrir además los recargos que se causen conforme a la autorización concedida sobre el saldo actualizado, cuyo monto no incluirá el importe de la parcialidad que causó los recargos conforme al artículo 21 de este Código.

No procederá la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, así como cuando se cumplan con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

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

De lo anterior se desprenden las siguientes modificaciones;

A.- Se introduce como causal para que cese el plazo solicitado, que el contribuyente deje de enterar tres parcialidades sucesivas.

B.- Se permite el pago en parcialidades por aquellas contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al que se solicite la prórroga, ya que el artículo vigente hasta el 31 de enero de 1994, delimitaba este derecho para aquellos impuestos que debieron enterarse en el año de calendario así como los que debieron haberse pagado en los últimos seis meses del año de calendario inmediato anterior.

C.- No hay limitación para autorizar el pago a plazos cuando, el contribuyente cumpla con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

D.- No procederá la autorización del pago a plazos de aquellas contribuciones que devienen de importación y exportación de bienes, cuando debieron enterarse en los tres meses anteriores al mes que se solicite la autorización.

El texto del artículo 66, vigente a partir del 19 de enero de 1996, es el siguiente:

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

I.- El monto de cada parcialidad estará integrado por los siguientes conceptos:

a) El resultado de dividir las contribuciones omitidas y, en su caso, las multas por infracciones a disposiciones fiscales que tenga a su cargo el contribuyente al momento de la autorización, actualizadas a partir de los meses en que se debieron pagar hasta aquél en que se conceda la autorización, entre el número de parcialidades autorizadas.

b) La actualización del concepto a que se refiere el inciso anterior, calculada desde la fecha en que se conceda la autorización hasta la fecha en que se pague cada parcialidad. Esta actualización se obtendrá aplicando a dicho concepto el factor de actualización a que se refiere el artículo 17-A de este Código que corresponda al periodo mencionado, después de restar la unidad a dicho factor.

c) El resultado de dividir los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente al momento de la autorización, causados desde que debieron pagarse las contribuciones, entre el número de parcialidades autorizadas.

d) Los recargos por prórroga, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, calculados sobre el saldo insoluto al momento de pagar cada parcialidad, inclusive accesorios, más la actualización. Esta última actualización se calculará sobre el saldo insoluto sin incluir accesorios distintos de las multas, desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Además, cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijados, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por falta de pago oportuno, conforme a lo establecido por el artículo 21 de este Código, calculados sobre las contribuciones omitidas que forman parte de la parcialidad no pagada, actualizadas desde la fecha de la autorización hasta la en que se pague la parcialidad omitida. Las contribuciones omitidas que forman parte de la parcialidad no pagada, no se incluirán en el saldo insoluto a que se refiere el inciso d) de la fracción I de este artículo.

II.- Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirán que se garantice el interés fiscal en los términos de este Código y de su Reglamento.

En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 de este Código. Cuando en este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se estará a lo dispuesto por la fracción III, inciso a) del presente artículo.

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

a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplie la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

c) El contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas.

No procederá la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto cuando se cumplan con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general o en los casos de aportación de seguridad social.

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

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades."

Hecha la transcripción precedente, como este numeral es objeto de estudio en el Capítulo Quinto del presente trabajo, no haremos aquí algún análisis al respecto.

CAPITULO III.

DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

1.- CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

- 2.1. De Generalidad.
- 2.2. De Obligatoriedad.
- 2.3. De Proporcionalidad.
- 2.4. De Equidad.
- 2.5. De Vinculación con el Gasto Público.
- 2.6. Principio de Legalidad.

3.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

- 3.1. Sujetos.
 - 3.1.1. Activo.
 - 3.1.2. Pasivo.
- 3.2. Objeto.

4.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

5.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

1.- CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Para arribar al concepto de obligación tributaria, conviene antes analizar el vocablo desde el ámbito del Derecho Privado.

"...obligación es la relación jurídica establecida entre dos o más personas, por virtud de la cual una de ellas -el deudor, deudor- tiene el deber de entregar a la otra -acreedor, creditor- una prestación." (2)

En el Derecho Romano, la Instituta de Justiniano, se contiene en el siguiente concepto: "obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura." (3)

Sentada la conceptualización genérica, pasaremos al estudio de la obligación tributaria, la cual nace por disposición de la Ley. Es la conducta consistente en dar, hacer o no hacer, e incluso tolerar, que un particular debe cumplir por haberse realizado el supuesto previsto en la norma fiscal, en la cual el sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos y cuyo objeto es directa o indirectamente la recaudación de impuestos.

Para Berliri, la obligación tributaria "...es aquella obligación de dar a título de impuesto, una cantidad de dinero o cualquier otro bien determinado por la Ley." (4)

El Licenciado Rolando Arreola define la obligación tributaria como "...el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el estado que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como llevar acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales." (5)

El Licenciado Emilio Margain Manautou sostiene que la obligación tributaria es "...el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie." (6)

Para el Licenciado Mayolo Sánchez H. la obligación fiscal es "...la relación jurídica que se presenta entre el fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o un hacer o no hacer determinada conducta." (7)

En este orden de ideas, la obligación tributaria "...es un acto que al ser realizado, hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal..." (8). Es la prestación debida del sujeto pasivo-contribuyente al sujeto activo-fisco, en virtud de haberse realizado el supuesto previsto en la norma como fuente del gravamen.

Haciendo un estudio comparativo entre el concepto de obligación tributaria y obligación del derecho común, encontramos las siguientes diferencias:

a).- Normalmente el sujeto activo en las obligaciones de Derecho Privado es un particular; en cambio en el Derecho Fiscal, lo es la autoridad.

b).- En el Derecho Privado la mayor parte de las obligaciones se deriva de la voluntad de las partes y sólo las mínimas nacen de la ley, como las alimenticias y las de daños y perjuicios. En el ámbito tributario todas las obligaciones nacen de la ley, si bien en algunos casos influidas por la voluntad de los contribuyentes, en otras, en cambio, es la voluntad unilateral del legislador la que determina una serie de obligaciones públicas, diversas de las del Derecho Privado, a pesar de su posible identidad de causa y en atención a la distinta naturaleza del interés que protegen: particular en las primeras y públicas en las segundas.

2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Como toda obligación a la que estamos constreñidos jurídicamente, la obligación tributaria debe provenir de un Ordenamiento Legal, y reunir los requisitos necesarios e inherentes para su validez, formal y material.

Debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional, que demuestre que se ha dado cumplimiento, al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa. Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, ya que de lo contrario se tacharían de inconstitucionales.

De acuerdo con los postulados de la jerarquía de leyes, no todas poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguir las de acuerdo con su importancia, para así estar en aptitud de aplicar la preferente. En cualquier régimen de derecho como el nuestro, el primer rango esta ocupado por las normas constitucionales, cuya función es la de expresar las bases fundamentales del sistema jurídico. Por eso la Constitución es indistintamente calificada como "Ley Fundamental" o como "Ley Suprema", que representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional.

El fundamento constitucional de la obligación tributaria se encuentra determinado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, que a la letra dice:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En orden secundario encontramos esta misma obligación tributaria en el Código Fiscal de la Federación en vigor, al establecer en su artículo 1/o. lo siguiente:

"Art. 1o.- Las personas físicas y las morales están obligadas contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas..."

De lo antes expuesto se manifiestan los Principios Constitucionales que norman la naturaleza de las contribuciones, siendo en la especie: generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y vinculación con el Gasto Público.

2.1. DE GENERALIDAD.

Este Principio encuentra su fundamento constitucional en el enunciado del artículo 31, cuyo texto dispone que, "Son obligaciones de los mexicanos..."; lo cual significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, ipso iure, queda obligada a contribuir con el Gasto Público.

El Licenciado Ernesto Flores Zavala sostiene que "El principio de generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio

puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones..." (9)

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia número 17 publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, Primera Parte, página 50, sostiene:

"Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que debe contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 31 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido estricto, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia."

Aunque es una obligación a cargo de los mexicanos, esto no significa que los extranjeros estén exentos de las obligaciones fiscales, puesto que la ley secundaria los ubica bajo el rubro de contribuyentes, obligándolos al pago del tributo. Así se desprende de los artículos 9º. del Código Fiscal de la Federación y 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determinando aquel lo siguiente:

"Art. 9º.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

a).- Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en un período de doce meses permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b).- Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.- A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional."

A mayor abundamiento, el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que:

"Art. 12.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos."

De estas transcripciones se desprende que todos los habitantes del país con capacidad contributiva deben pagar los impuestos en términos de ley, comprendiendo tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Territorio Nacional, o residentes en un Estado extranjero, pero teniendo en México bienes, negocios o empresas que les produzcan beneficios. Todos ellos deben pagar impuestos de acuerdo con la ley.

En apoyo a lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el siguiente precedente:

"Es incontestable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro de territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al Capítulo "de las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional, o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana." (10)

2.2. DE OBLIGATORIEDAD.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, contribuir con los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo prestar servicio militar o hacer que los hijos concurren a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.

Este deber, vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en la ley tributaria expedida por

el Estado mexicano, adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución dentro del plazo que la misma ley establezca.

Es necesario insistir en que las contribuciones son ingresos tributarios que el Estado necesariamente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Es importante destacar que el cobro de un crédito fiscal exigible, es un acto jurídico que lleva aparejada ejecución. A su vez, la exigibilidad de los créditos fiscales, la cual se configura cuando el causante o contribuyente no ha efectuado el entero respectivo, y cuya consecuencia más importante es que el fisco inicie en su contra el procedimiento económico-coactivo, ya que si no se paga el tributo adeudado en un plazo de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, conforme el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, puede culminar con el embargo o secuestro administrativo y el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe del crédito de que se trate, más los accesorios legales (recargos, multas y gastos de ejecución).

En tal virtud, el Principio de Obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función, no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación juridico-tributaria, sino como una autentica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse graves consecuencias para los particulares. Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, de modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía, con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo. Por eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el procedimiento administrativo de ejecución, pero con la limitante prevista en el segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Carta Magna, que dispone textualmente: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de 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."

Al respecto el Licenciado Ignacio Burgoa Orihuela afirma que, "...también están permitidas la aplicación o adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada

facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, la cual también delimita su procedencia." (11)

Es decir, la Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y cabal cumplimiento. De ahí la singular importancia de que sin duda está revestido este segundo Principio que hemos desprendido de la invocada fracción IV del artículo 31 Constitucional.

2.3. DE PROPORCIONALIDAD.

De acuerdo con la definición del Maestro Andrés Serra Rojas, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí." (12)

Aplicando esta definición a nuestra materia, podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados por ellas.

El Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir con los gastos públicos, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; pero no una cantidad tal que

su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a las contribuciones como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por otra, que a cada contribuyente individualmente considerado exclusivamente, la ley lo obligue a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Lo anterior queda plenamente demostrado con el criterio que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual en su parte relativa expresa:

"Todos los llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación." (13).

2.4. DE EQUIDAD.

Seguendo el criterio del Doctor Andres Serra Rojas, por equidad se debe entender: "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la coincidencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley." (14)

Por otra parte, conforme a la conceptualización aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en iguales circunstancias.

El Licenciado Emilio Margain Manautou estima a su vez, que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación." (15)

El Licenciado Rivera Pérez Campos sostiene que "El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y

exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La misma ley faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 Constitucional." (16)

De las transcripciones anteriores se concluye que el común denominador del Principio de Equidad, esta constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

El Principio de Equidad va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal. los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias de acuerdo con la capacidad económica de cada causante. En esencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del impuesto, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma juridico-tributaria no debe establecer distinciones, concediendo por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, ni sancionar con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.

En apoyo a las anteriores connotaciones cito la tesis sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya parte medular se reproduce a continuación:

"...También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual..." (17)

En conclusión, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula.

2.5. DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO.

Este principio, al igual que los demás, tiene su apoyo en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, al señalar que son obligaciones de los mexicanos, contribuir a sufragar tanto los gastos públicos de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida.

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios publicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus gobernados una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

Al respecto cabe citar la siguiente Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc. El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones de los Estados relacionados con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido de que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (18)

2.6. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse con los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", ratificando mediante esta última frase el Principio de Legalidad Tributaria.

En tales condiciones, la Ley Suprema confirma el postulado básico del Derecho Fiscal referente a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule.

La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario es una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos; sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y que defensas puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso, la existencia de las normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretendan utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados, como pretexto para hacerlos víctima de toda clase de abusos y confiscaciones.

El Principio de Legalidad está sustentado en los siguientes presupuestos:

A.- La carga tributaria de los gobernados debe estar establecida en una ley fiscal.

B.- La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno a realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso: artículo 16 Constitucional.

C.- Ninguna autoridad fiscal puede realizar actos de molestia en contra de cualquier particular, si no están autorizados por disposición general anterior.

D.- Las autoridades fiscales competentes por disposición expresa del artículo 16 Constitucional, están obligadas a fundar y motivar debidamente el acto administrativo o resolución cuando le cause perjuicio al particular en su esfera jurídica.

E.- Fundamentar un acto de molestia consiste en citar con precisión el o los preceptos legales aplicables al caso concreto; y motivar significa señalar las causas o razones que se tuvieron para la emisión del acto. Debiendo haber una adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso de que se trata.

3.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Partiendo de que la obligación fiscal es la conducta consistente en dar, hacer o no hacer, que un particular o sujeto pasivo debe cumplir, por haberse realizado el supuesto previsto en la norma fiscal, en favor del sujeto activo que necesariamente será el Estado a través de sus órganos y cuyo motivo es directa o indirectamente la recaudación de ingresos, se desprenden los siguientes elementos:

3.1. SUJETOS.

3.1.1. ACTIVO.

Si atendemos a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, referente a que es obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se tiene que, la calidad de sujeto activo recae en el Fisco, en cualquiera de sus tres potestades tributarias: Federación, Entidades Locales (incluyendo el Distrito Federal) y Municipios; el cual constituye el órgano facultado para recibir, y en su caso, exigir el cumplimiento de la obligación fiscal. La Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, mientras que los Municipios la tienen limitada, dado que únicamente pueden administrar

libremente su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalan las Legislaturas de los Estados, según lo preceptuado en el dispositivo 115, fracción II, de nuestra Carta Magna, teniendo asimismo la facultad de recaudar los impuestos que les correspondan.

Con fundamento en esta disposición constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido Jurisprudencia en los siguientes términos:

"...los impuestos municipales decretados por los Ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos importa una violación constitucional". (19)

3.1.2. PASIVO.

"Es aquella persona o entidad, que de acuerdo con la ley, debe soportar en favor del sujeto activo una prestación determinada". (20)

El Licenciado Flores Zavala señala que, "el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto". (21)

Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal, cuando éste se encuentra en posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida; es decir, el sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuyo acto o conducta coincide

con la hipótesis o supuesto previsto en la norma tributaria, y que ésta señala como hecho generador del crédito fiscal.

Si bien es cierto que el sujeto pasivo del impuesto es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen, también lo es que la obligación principal de pago a cargo de dicho sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos, ya sea porque haya sustituido al deudor original voluntariamente o por disposición de la ley, o bien por haber adquirido un bien objeto que se encuentre afecto al pago de un gravamen no cubierto por el deudor principal.

3.2. OBJETO.

En este apartado es importante distinguir entre el objeto del impuesto y el objeto de la obligación fiscal. El primero coincide con la situación jurídica que prescribe la norma impositiva, en tanto que el segundo consiste en dar, hacer o no hacer e incluso tolerar.

Al efecto el Licenciado Mayolo Sánchez Hernández (22), sostiene que el objeto del impuesto está representado "...por el contenido de la prestación que legalmente puede exigir el acreedor al deudor y puede ser triple; de dar, de hacer o no hacer, y como una variante de esta última, la obligación de tolerar..."; continúa diciendo que "...pagar impuestos, es una obligación de dar; el llevar libros de contabilidad es una

obligación de hacer..."; y se agregaría que no llevar doble contabilidad es una obligación de no hacer y la práctica de una visita es un obligación de tolerar.

Por otra parte, el objeto de la obligación tributaria se identifica con la conducta que el fisco, sea Federal o Estatal, puede exigir al deudor, con apoyo en las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

3.3. VINCULO JURIDICO O NEXO.

Es el lazo jurídico entre el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (autoridad fiscal) respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones; todo ello debe estar prescrito en la norma jurídico-fiscal.

Debe aclararse que el origen de esta relación no es la voluntad de las personas, como sucede en el Derecho Privado, sino en materia fiscal surge cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto o hipótesis previsto por la ley, que siempre es de tipo personal, es decir, que se crea entre el Estado y el particular.

A manera de corolario respecto a lo expresado en este Capítulo cito el siguiente criterio, sustentado por el Primer

Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el Amparo A.D. 61/74, aprobado por unanimidad de votos el 18 de marzo de 1974:

"Las facultades de las autoridades para fincar créditos por concepto de impuestos, derechos, multas o cualquier otro tipo de prestaciones fiscales, así como sus facultades para comprobar esos créditos por la vía económica coactiva, sin acudir previamente a los Tribunales establecidos, deriva de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal en cuanto establece que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. O sea, que las cargas fiscales tienen que estar apoyadas siempre y necesariamente en alguna ley, entendiéndose por tal, la que lo sea material y formalmente, o sea, que emane del Poder Legislativo, pero que las cargas impuestas a los ciudadanos sean votadas de acuerdo con la filosofía que inspira a la Constitución por los representantes elegidos, por ellos, y no por el Poder Ejecutivo".

4.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Una vez analizados los elementos de la obligación tributaria, a continuación se debe explicar en qué momento nace.

La obligación tributaria nace cuando una persona física o moral realiza un acto que encuadra en lo que prescribe la norma fiscal como hecho generador, y que por esta razón está obligada a pagar al Estado cierta contribución.

"El nacimiento de la obligación, es el elemento vital de la relación jurídico-fiscal, ya que en un momento dado puede existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, la autoridad fiscal y hasta el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la obligación no nace." (23)

De lo anterior se puede desprender que el momento de pago o el cumplimiento de la obligación puede o no coincidir con el nacimiento de la misma.

El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato sostiene que, "la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley." (24)

El tratadista mexicano Flores Zavala al efecto manifiesta: "no es necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis prevista en la norma; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito". (25)

Respecto a cómo se origina la obligación tributaria, el Licenciado De La Garza (26) opina que las obligaciones en general tienen tres fuentes: "la ley por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico y las denomina obligaciones meramente legales; y la ley unida a la realización de un hecho generador, previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse, denominadas obligaciones ex-lege".

Sainz de Bujanda (27) considera que, además existen otras fuentes, consistentes en "la voluntad del sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado y reconocida por la ley como tal fuente de obligación...", y a éstas les da el nombre de obligaciones voluntarias.

Las obligaciones que describe el licenciado De la Garza se actualiza al presentarse la hipótesis prevista en la norma, produciéndose el hecho generador. En las obligaciones voluntarias, si bien el tercero no realiza la hipótesis prevista en la ley tributaria, sino que es ajeno a ella, sin embargo como un acto voluntario puede asumir la obligación tributaria que le corresponde al sujeto directo, teniendo como marco de referencia la ley, asumiendo en esa forma la responsabilidad solidaria.

Como ejemplo de lo anterior, tenemos los supuestos descritos en la fracción VIII del artículo 26 y en la fracción IV del numeral 141 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establecen:

"Art. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

VIII.- Quiénes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria."

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

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

De las transcripciones anteriores se advierte que el nacimiento de la obligación tributaria se da, no sólo por disposición de la ley, sino también por la manifestación de la voluntad de un tercero que adquiere la calidad de sujeto pasivo. Esta situación debe estar prevista en la ley.

Por su parte el dispositivo 6o. del Código Fiscal de la Federación, señala lo siguiente:

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

Lo anterior significa que la contribución, se causa en el momento en que la conducta prescrita en la norma se realiza. Así, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 1987, no se consideraba que se podría efectuar la enajenación de bienes, cuando se trataba de certificados de participación, y por lo tanto no se causaba el impuesto ni se tenía la obligación de pagarlo. Pero a partir del 1/o. de enero de 1988 se reformó el artículo 11 de dicho Ordenamiento, para quedar como sigue:

"...tratándose de los certificados de participación, se considera que éstos se enajenan en el momento en que se entreguen materialmente al adquirente los bienes que éstos certificados amparan. No quedan comprendidos en este párrafo los certificados de participación inmobiliaria..."

Es de gran importancia fijar el momento en que se causa la obligación tributaria, ya que nos permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa conducta, su exigibilidad y, en su caso, la actitud que asuman las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones (primer párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación).

5.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Una vez establecido que la obligación tributaria nace en el momento en que se cumple el presupuesto de la norma y se realiza el hecho generador se debe precisar cómo se determina aquella.

"Por naturaleza de la obligación tributaria sustantiva podemos percatarnos que el sólo nacimiento de la obligación no es suficiente para la realización del objetivo fundamental de esta normatividad, que es la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible sólo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, igualmente podemos tener la seguridad de quiénes son los sujetos del impuesto; y quizás qué tarifa podemos aplicar; si se trata de una tasa fija o advalórem; así como también sobre qué base se va a aplicar la tarifa. Pero aún con todos éstos elementos todavía nos es necesario hacer las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto de precisión del quantum de la obligación le denominamos determinación fiscal". (28)

Nuestra legislación tributaria determina en qué momento se causa la contribución, pero mientras no se tenga la certeza de la cantidad que se debe enterar, el sujeto activo no podrá requerirla, ni el pasivo cumplirla.

El Doctor Luis Humberto Delgadillo (29) señala que el procedimiento para la determinación está constituido por dos aspectos distintos:

a).- Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se constata que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b).- Por la otra, se califican los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se efectúa la operación aritmética que dará como resultado la cantidad líquida a pagar por concepto del crédito fiscal.

La doctrina ha discutido sobre la naturaleza jurídica de los efectos del acto de determinación, ya que no todos los autores coinciden en atribuirle los mismos efectos. Así surgen dos teorías:

1.- La del efecto declarativo.

2.- La del efecto constitutivo.

La primera teoría, referente a que la determinación tiene efectos meramente declarativos, considera que la obligación tributaria nace en el preciso momento en que concurren, tanto la norma legal que establece un presupuesto como la realización del mismo.

La teoría para la cual la determinación tiene un efecto constitutivo, sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la administración realiza el acto administrativo.

Atendiendo al contenido de las dos teorías anteriores, se puede concluir que la determinación tiene efectos declarativos de la obligación tributaria, y constitutivos del crédito fiscal.

La determinación de la obligación tributaria puede llevarse a cabo por el contribuyente, que es la regla general, por la autoridad y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona la información necesaria para que la autoridad proceda a su cuantificación.

La determinación se realiza sobre base cierta o puede presumirse.

Cuando se efectúa sobre base cierta, ya sea por el contribuyente o por la autoridad fiscal, es porque se tiene pleno conocimiento del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, ya que permite fijar su magnitud económica, así como su comprobación, en el caso de que esta sea necesaria. Esto significa que se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La estimación de la base sólo puede realizarla la Administración Tributaria, esto es, que el sujeto activo determina la base imponible, aplicando las presunciones establecidas en la propia ley.

Como se dijo en párrafos anteriores, por lo general los contribuyentes son los que determinan sus obligaciones fiscales. Sin embargo, las autoridades administrativas pueden ejercer sus facultades de comprobación, respecto de las obligaciones secundarias de los contribuyentes o responsables solidarios, solicitando informes, datos, documentos, exigiendo la presentación de la contabilidad o parte de ella; y si con base en éstos elementos conocen de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán determinar

presuntivamente las contribuciones omitidas, y a su vez establecer la obligación principal de pago. La autoridad puede determinar presuntivamente la utilidad fiscal cuando los contribuyentes:

1.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o cuando omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución, hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trata.

2.- No presenten los libros y registros de contabilidad.

3.- No presenten la documentación comprobatoria de más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones.

4.- No proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

5.- Omitan el registro de operaciones, ingresos o compras, así como la alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

6.- Registren compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

7.- Omitan o alteren el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, cuando excedan del 3% de este último.

8.- Registren existencias a precios distintos de los costos, cuando excedan del 3% del costo de inventarios.

9.- No cumplan con la obligación de valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos.

10.- Tengan la obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron proporcionadas.

11.- Cuando las autoridades fiscales adviertan irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Para la determinación presuntiva las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos del contribuyente, así como el valor de los actos, actividades o activos por las que deban pagar contribuciones, utilizando cualquiera de los siguientes procedimientos:

- 1.- Los datos de la contabilidad del contribuyente.
- 2.- Los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución.
- 3.- La información que proporcionen terceros, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- 4.- La información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- 5.- A través de medios indirectos.

De lo anterior, se puede concluir que en nuestro derecho tributario existen tres clases de determinación:

- a).- la que lleva a cabo el sujeto pasivo, determinando y liquidando la obligación (autoaplicación).

b).- La que efectúa el sujeto activo, determinando un crédito fiscal a cargo del contribuyente (heteroaplicación).

c).- La que se verifica por virtud de un acuerdo entre los sujetos activo y pasivo (mixta).

A continuación se procederá al análisis del crédito fiscal, que es la obligación tributaria determinada en cantidad líquida, siendo pertinente dejar establecido que al producirse a cargo de un sujeto de la obligación tributaria y realizarse el hecho generador, no se origina necesariamente el nacimiento de un crédito fiscal, ya que, para que este exista debe precisarse ya sea por el sujeto pasivo o activo, el quantum de la obligación, que constituye la deuda a favor del fisco.

El artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación preceptúa que:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir a 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..."

En el Código Fiscal de la Federación de 1967 se define al crédito fiscal como, "la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y que debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Haciendo un estudio comparativo entre las dos definiciones, se concluye que ambas difieren en lo que debe considerarse un crédito fiscal, ya que en la primera de ellas se atiende al ingreso que el Estado tiene derecho a percibir, pudiendo ser el que proviene de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, o bien de prestaciones distintas a éstas, como son las que deriven de responsabilidades que en un momento dado se atribuyen a servidores públicos, y todos aquellos ingresos a los cuales las leyes les den el carácter de fiscales. En la segunda, que consideramos la más aceptable, el abrogado Código Fiscal atendía a la naturaleza jurídica de la prestación, al identificarla con la obligación fiscal cuantificada, que reuniera los elementos y datos necesarios para su determinación y el momento de su exigibilidad.

C A P I T U L O I I I .

DE LAS FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

1.- COMPENSACION.

2.- CONDONACION.

3.- CANCELACION.

4.- PRESCRIPCION.

5.- CADUCIDAD.

6.- PAGO.

III.- FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria, o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal solo se admiten como formas de extinción de las obligaciones fiscales a: la compensación, condonación, prescripción, caducidad y pago, las cuales serán estudiadas a lo largo de este Capítulo.

1.- COMPENSACION.

El Derecho Civil define a la compensación como la figura en que "dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos, y por su propio derecho".

Los dispositivos del Código Civil aplicables son el 2188, 2189 y 2190, los cuales establecen que para que proceda la compensación, es necesario que las deudas sean líquidas, esto es, que su cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro de cierto plazo, y exigibles, es decir, cuyo pago no puede rehusarse.

Al efecto, el Licenciado Raúl Rodríguez Lobato (30) sostiene que "...la compensación, como forma extintiva de las obligaciones fiscales, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes"; continúa diciendo que, "es requisito indispensable para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho".

El tratadista Emilio Margain Manautou afirma que, "la compensación como forma de extinción, tiene lugar cuando la Hacienda Pública, como el causante son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma ley fiscal y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos pero por la aplicación de distintas leyes tributarias, la deuda del primero sólo se considera líquida y exigible si antes ha sido reconocida por la autoridad correspondientes". (31)

El Licenciado De la Garza (32) sostiene que, para que proceda la compensación es necesario que se den los siguientes supuestos:

1.- Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por su propio derecho y obligación propia.

2.- Principalidad de las obligaciones. Los créditos fiscales compensables deben ser de dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie (como en los tributos de minaría), pueda compensarse, por el interés que tiene el estado en recibir precisamente los bienes en especie.

3.- Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

El Código Civil para el Distrito Federal aplicable en materia fiscal, requiere para que haya lugar a la compensación que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles, y llama deuda líquida a aquella cuya cuantía se halla determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días (Artículo 2189).

4.- Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles. El Código Civil para el Distrito Federal llama exigibles las deudas cuyo pago no puede refusarse conforme a derecho (Artículo 2190).

5.- Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo o cualquier otra institución que restrinja su libre disposición; y

6.- Procedencia. El Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos deriven de una misma contribución, para dicho efecto, se entiende como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social".

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes en que la misma se haya efectuado.

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

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

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

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

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribuciones de mejoras o derecho."

De la transcripción anterior, se desprenden los siguientes puntos:

a).- La compensación opera respecto de cantidades que un contribuyente tenga a su favor contra las que este obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros.

b).- Normalmente la compensación opera respecto a deudas derivadas de una misma contribución, esto es, si se trata del mismo impuesto, como por ejemplo aportación de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos.

c).- Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

d).- De no proceder la compensación, se causarán recargos sobre las cantidades actualizadas compensadas indebidamente y a partir de la fecha en que se efectuó la compensación (Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación).

e).- No podrán compensarse cantidades respecto de las cuales se haya solicitado la devolución o haya prescrito la obligación para devolverlas.

f).- Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros podrán compensar cualquier impuesto a su favor contra el impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el saldo a favor causado por operaciones al comercio exterior, y sólo podrán compensarse cuando se cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También procede la compensación entre créditos y deudas cuyos sujetos sean entidades de derecho público (Artículo 24 del Ordenamiento Legal citado).

El Código Fiscal en vigor regula un aspecto nuevo de la compensación, a pesar de no llamarle con este nombre sino acreditamiento. Es el relativo a la utilización de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que, al ser créditos a favor de los particulares, se compensan con los adeudos tributarios a su cargo.

El artículo 25 del Ordenamiento en cita establece la posibilidad de pagar de esta manera, cuando sea mediante declaración periódica acreditando el importe de los estímulos fiscales. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor, derivado de un estímulo fiscal. Este acreditamiento se encuentra sujeto a algunas formalidades, como comunicarlo a las autoridades administradoras de los estímulos y presentar el documento que establezca el certificado de promoción fiscal.

2.- CONDONACION.

La condonación tiene similitud con la institución del Derecho Civil conocida como "remisión de la deuda", que esencialmente implica el perdón o la liberación de la deuda que por cualquier motivo o circunstancia un acreedor otorga a su deudor. Evidentemente, en estos casos y en atención a dicho perdón o liberación de la obligación de que se trata éste se extingue en forma automática.

La condonación, se puede definir como la figura jurídica tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan total o parcial a los contribuyentes el pago de sus contribuciones y accesorios. La resolución que la establezca

deberá referirse en general a algún lugar del país, a una rama de actividad, a la producción o venta de productos, o a la realización de un tipo de actividad.

Al efecto, el Licenciado Mayolo Sánchez (33) opina que "Esta forma de extinción de los créditos fiscales se ha establecido con la finalidad de que la Administración Pública Activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en parte de él lo ameriten o bien cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecie discretionalmente la circunstancia del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la multa y se disminuya ésta".

La condonación puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o bien respecto de la imposición de multas de naturaleza fiscal. Se debe distinguir entre la condonación de tributos y la de multas, pues el régimen a que está sujeto cada uno de éstas, es distinta.

La condonación de tributos sólo puede otorgarse a título general y no particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de las autoridades.

En cambio la condonación de multas puede presentarse tanto en forma general, como en forma individual.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de las contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Las disposiciones que al efecto se dicten deben determinar las exenciones que se concedan, el importe de los beneficios, es decir, los créditos que se condonen y los recargos que se eliminen; los sujetos que deben gozar de las franquicias, la región o las ramas de actividades favorecidas, así como los requisitos que deben satisfacerse y el período de vigencia de los beneficios.

Los Códigos Fiscales vigentes en 1938 y 1967 distinguían entre condonación total o forzada, y condonación parcial o graciosa de multas. La primera se producía si se demostraba a la autoridad que no se cometió la infracción o que la persona

multada no era responsable. La segunda, que era discrecional para la autoridad, se producía cuando las circunstancias del caso justificaban la reducción parcial. La primera era forzosa, la segunda discrecional y graciosa.

El Código Fiscal vigente no hace distinciones. Dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades para condonar multas por infracciones a las leyes fiscales, y para ello puede apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponer sanciones.

Por otra parte, el artículo 74 del Código Tributario, señala que la solicitud de condonación no constituye instancia y la resolución que le recaiga no podrá ser impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y sólo procede cuando la multa haya quedado firme y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

3.- CANCELACION.

"La cancelación de una obligación fiscal, consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable en su cobro"; "...la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a).- por pago; y, b).- por prescripción." (34)

El Licenciado Margain Manautou al respecto señala:
"procede que la Hacienda Pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario proceder a su cobro." (35)

De los anteriores conceptos se desprende que la cancelación no es una figura extintiva de las obligaciones tributarias, ya que en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago, mientras no haya operado la prescripción del crédito, tan es así, que el último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación textualmente señala lo siguiente:

"La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago".

De lo anterior se concluye que la cancelación no es una figura extintiva de las obligaciones tributarias "per se", sino que puede considerarse como un paso para la extinción del crédito.

4.- PRESCRIPCIÓN.

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, mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En este sentido se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: la adquisitiva y la liberatoria. La primera se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes. Así por ejemplo, conforme al Derecho Civil, la persona que posea un inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua, durante un período de cinco años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo. En cambio la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacerla efectiva. Así, en materia mercantil, la obligación de pagar el adeudo contenido en un título de crédito se extingue por prescripción en un plazo de tres años a partir de la fecha del vencimiento respectivo, en caso de que durante dicho plazo el acreedor no ejercite en contra de su deudor ninguna acción encaminada al cobro del título.

Como puede advertirse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura cuando se reúnen dos elementos esenciales: el simple transcurso del tiempo y el

cumplimiento de los requisitos que marca la ley respectiva. El único tipo de prescripción que contempla el Derecho Fiscal Positivo es la prescripción liberatoria.

En efecto, dentro de nuestra disciplina la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

1.- La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones; y

2.- La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que éstos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley.

Por consiguiente, en materia fiscal la prescripción es una figura extintiva de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece.

En este orden de ideas, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

"Art. 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe por 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..."

De la anterior transcripción se desprenden las siguientes características de esta figura jurídico-tributaria:

1.- La prescripción se consume en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que el crédito fiscal es exigible legalmente, o bien a partir de la fecha en que se pagó indebidamente al fisco determinada cantidad y nació el consiguiente derecho de solicitar su devolución.

Por lo tanto, el término para que se configure la prescripción corre a partir de que las autoridades fiscales omiten iniciar el requerimiento de pago de un crédito o del procedimiento administrativo de ejecución, atento al contenido del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Es importante destacar que el numeral sujeto a estudio habla de

extinción de créditos fiscales que son contribuciones o accesorios que ya nacieron a la vida jurídica, por estar determinados y liquidados por la autoridad fiscal.

Así conviene presentar un ejemplo al respecto: cuando a una empresa se le entrega una orden de visita domiciliaria, autorizando a los auditores para revisar ejercicios fiscales de 1989, y luego de analizar la documentación, dichos auditores se percatan de que la sociedad mercantil omitió pagar diversos impuestos; por lo tanto la autoridad competente procede a determinar las contribuciones adeudadas y los accesorios e impone una multa por la falta de pago oportuno. Después se procede a turnar el documento determinante del crédito a la Administración correspondiente para su notificación y cobro.

La exigibilidad del crédito fiscal se inicia una vez transcurrido el término de 45 días a que aluden los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, contados a partir del día siguiente al en que surtió efectos la notificación; plazo que tuvo el contribuyente para pagar o garantizar el interés fiscal. Por lo tanto, si la Administración Jurídico de Ingresos o la de Recaudación, notificó la liquidación al contribuyente el 2 de mayo de 1990, debe iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, en caso de que el crédito no haya sido cubierto o garantizado, el día 5 de julio de ese mismo año; y en el supuesto de que la exactora no realice acto alguno tendiente a requerir de pago al deudor, sino después del 3 de mayo de 1995, es obvio que

prescribió a favor de la empresa el crédito fiscal, por el transcurso del plazo de cinco años, toda vez que del 2 de mayo de 1990 al 3 de mayo de 1995, transcurrió el término legal para que la Secretaría de Hacienda requiriera de pago al contribuyente.

2.- La prescripción corre en contra del fisco, puesto que es un medio de extinguir tributos y contribuciones con sus accesorios recargos, actualización, sanciones y gastos de ejecución (artículo 2 último párrafo, del Código Fiscal de la Federación) así 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.

No debe perderse de vista que, aún cuando el invocado artículo 146 parece referirse a la prescripción de los tributos, el diverso 22 del mismo Código Tributario, claramente establece, en su antepenúltimo párrafo, que "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal."

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. Entendiéndose por gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento

administrativo de ejecución, siempre y cuando se haga del conocimiento del contribuyente. Esto es, que se practique la diligencia de requerimiento de pago del crédito fiscal, a través de una notificación ajustada a derecho; por ejemplo, que preceda citatorio, que se practique en el domicilio del deudor, que se deje copia del acto administrativo, etc., ya que al no cumplir con las formalidades contenidas en los artículos 134, 135, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, la notificación puede ser declarada ilegal o nula y no interrumpe el término de la prescripción.

4.- La prescripción puede hacerse valer indistintamente, a través de una excepción procesal, o bien, como una solicitud administrativa. Esta característica opera de la siguiente manera:

a).- Si el fisco pretende hacer efectivo un crédito prescrito, el afectado al interponer el recurso o medio de defensa legal que proceda debe oponer a dicha acción de cobro, la excepción de prescripción.

b).- Cuando se haya consumada la prescripción de un crédito y el fisco no ha intentado alguna acción de cobro, el contribuyente interesado en mantener una certeza jurídica en lo tocante a sus derechos y obligaciones tributarias, puede solicitar en la vía administrativa de acción, que la autoridad hacendaria competente emita la correspondiente declaratoria de

prescripción. Por razones obvias, esta regla es inaplicable tratándose de la prescripción de los créditos a cargo del fisco de devolver lo pagado indebidamente o de las cantidades que conforme a la ley procedan.

Al efecto el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en el Juicio 316/75/5266/72, sostuvo que :

"PRESCRIPCIÓN POR VÍA DE ACCIÓN.- Sólo resulta fundada cinco años después de que fue notificado el crédito. La instancia de prescripción sólo resulta fundada si se ejercita cinco años después de la fecha en que fue notificado el crédito y no antes, ya que el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación indica que los particulares podrán solicitar que se declare que ha prescrito algún crédito fiscal a su cargo o que se han extinguido las facultades de la autoridad para determinarlo o liquidarlo, lo cual significa que en el primer caso faculta a los particulares a solicitar la prescripción y, en el segundo, a solicitar se declare la caducidad; de tal suerte que si la autoridad realiza algún acto de determinación o de cobro del crédito fiscal, no podrá invocarse la caducidad, o sea, la extinción de facultades del fisco por vía de acción, dado que las citadas atribuciones ya se ejercitaron y por tanto sólo procede la vía de excepción por medio de los recursos procedentes, o bien el juicio de nulidad, esto es, sólo puede hacerse valer la prescripción."

(282)

Juicio 316/75/5266/72.

Resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, de 25 de agosto de 1977.

R.T.F. Años XLI y XLII, Enero de 1977 a Julio de 1978, p. 66.

Con base en todo lo anteriormente expuesto, se puede definir a esta figura extintiva en los siguientes términos: la prescripción es una forma de extinguir créditos tributarios a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichos

créditos no se hacen efectivos en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de su exigibilidad, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó; la prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal, como a través de una petición; y el plazo prescriptorio se interrumpe con cada gestión de cobro notificada correctamente por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de este último, respecto a la existencia del crédito.

5.- CADUCIDAD.

La institución de la caducidad es de manufactura reciente, aunque desde el Derecho Romano, ya se sentía la necesidad de su implantación.

El Doctor Guillermo Floris Margadant nos dice que, "Algunos autores mencionan, como modo de extinción de las obligaciones, el transcurso del término de treinta años (en algunos casos cuarenta) que, desde Teodocio II, era la duración máxima del derecho de acción para procesos civiles... Ellos consideran también, como modo de extinción, el plazo de un año, a menos, dentro del cual debían ejercitarse determinadas acciones de creación pretoriana o edilicia. Sin embargo, lo que se extinguía en éstos casos no era la obligación (que sólo se convierte en natural), sino el correspondiente derecho de acción;" (36)

De la anterior cita, se puede apreciar que ya desde la cuna del Derecho, ha existido preocupación por parte de quienes han regulado las relaciones humanas, de que tanto los derechos civiles como las acciones para hacerlos valer, sean ejercitados dentro de cierta temporalidad, sancionándose la inactividad de ese ejercicio con la pérdida, ya del derecho, ya de la acción que lo hace exigible o ejecutable; ello obedece a que es de la propia naturaleza del hombre ser libre, de tal manera que un derecho no ejercido por el tiempo indefinido, atenta contra la libertad del sujeto obligado.

La descripción etimológica de la figura objeto de este estudio es la siguiente:

"CADUCIDAD.- En sentido etimológico llámese caduco, del latín, caducus, a lo descripto muy anciano, lo poco durable. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo de dejar de ser." (37)

Para otros autores, como Francisco Lerdo de Tejada la palabra "caducidad" deriva del término latino "cado", que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. (38)

Adolfo Gelsi Bidart (39) resume el concepto de caducidad en los siguientes puntos:

"Es la extinción (cesación, desaparición), del poder de un sujeto, sea en sí mismo, en "abstracto" o en "concreto" sea en su totalidad o en parte de su ejercicio; sea en todas o en alguna de sus actividades de desenvolvimiento, provocada por uno o más factores objetivos (transcurso de un plazo prefijado; éste y la inactividad durante el mismo; un acto o un hecho externo, extraño al sujeto que lo padece y a los demás sujetos procesales, si de la caducidad procesal se trata) y a la voluntad de extinción del sujeto que la padece, de su contraparte y del Tribunal.

Que se impone de una manera inexorable (irrenunciabilidad, posibilidad de denunciarla por cualquier sujeto del proceso y declarararla por el Juez, sin requerir impulso de parte) y definitiva, a los sujetos afectados (y, en el proceso, a los sujetos procesales)".

De la anterior transcripción se advierte que esta figura extintiva comprende: a).- La existencia de un derecho; b).- Un plazo para su ejercicio; c).- La pérdida de ese derecho por inactividad de su titular, y por ende tiene el efecto de liberar al obligado a cumplir con su deber, por el simple transcurso del tiempo y ante la inactividad del titular del derecho correlativo.

Una vez que opera la caducidad por inactividad del acreedor, el principal efecto que se produce es la pérdida del derecho a exigir el cumplimiento de la obligación; por lo tanto, lo que caduca es el derecho, que se pierde o desaparece por el simple transcurso del tiempo.

En materia fiscal, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece:

"ART. 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contado a partir del día siguiente a aquel en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguen por ejercicios 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 aquel 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 hubiera 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 tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios 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 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 que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

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

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá, cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

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

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

De la anterior transcripción se desprenden las siguientes consideraciones:

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).- Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales (a través de revisión, por medio de visitas domiciliarias o por otras formas análogas).

b).- Para determinar el monto de las contribuciones omitidas y sus accesorios.

c).- Para imponer sanciones por infracciones a las normas fiscales.

2.- El plazo para que se consume la caducidad es de:

a).- Cinco años, iniciando el cómputo a partir del día siguiente en que:

* Se presentó la declaración anual del ejercicio, cuando el sujeto pasivo tenga la obligación de presentarla. En este caso las facultades caducan por ejercicios completos; sin embargo si se presentó una declaración complementaria respecto a ese mismo ejercicio y contribución, el término empieza a acorrer al día siguiente en que se presentó, pero sólo por lo que hace a los conceptos que se modificaron.

Al respecto se tiene el siguiente ejemplo:

Una sociedad anónima cierra el 31 de diciembre de 1989 su ejercicio, resultando con un Impuesto Sobre la Renta a pagar y lo entera el día 15 de abril de 1990; sin embargo el día 19 de agosto de 1993 el contador de la empresa se da cuenta que en la declaración anual de ese Impuesto está equivocado el número del Registro Federal de Contribuyentes de la empresa, por lo que procede a corregir al día siguiente (20 de agosto) a través de una declaración complementaria. Así transcurre el tiempo y el día 6 de abril de 1995 la autoridad fiscal práctica una visita domiciliaria a la empresa para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, resultando que durante el ejercicio de 1989 dedujo cantidades por actos o actividades que no tenían soporte contable, por lo que la cantidad a enterar era menor que la que enteró el 5 de abril de 1990, procediendo el fisco a determinar y liquidar el importe del impuesto omitido.

En este caso la determinación y liquidación del impuesto, como facultad de la autoridad se ha extinguido, dado que ha transcurrido en exceso el término de cinco años para verificar el cumplimiento y determinar contribuciones, pero no así para verificar si se asentó correctamente el número del Registro Federal de Contribuyentes, ya que esta facultad caducaría hasta el 21 de agosto de 1998.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

79

* Se presentó o debieron haberse presentado la declaración o aviso correspondientes a contribuciones que no se paga por ejercicios, o bien cuando se causó (nacimiento de la obligación tributaria) la contribución que no se paga mediante declaración. En este supuesto pueden encuadrar las cuotas obrero patronales, el impuesto al comercio exterior, entre otros.

* A partir del momento de la comisión de una infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

Así tenemos por ejemplo, que un contribuyente comete la infracción de declarar ingresos menores a los percibidos, por lo tanto el término de la caducidad se inicia en el momento en que se realizó la conducta infractora. A este respecto la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en la Tesis 655 sostuvo lo siguiente:

"CADUCIDAD DE LAS FACULTADES PARA SANCIONAR UNA INFRACCION COMETIDA EN UNA DECLARACION.- EL CAUSANTE DEBE PROBAR QUE OPERO.- La infracción consistente en declarar ingresos menores de los percibidos, se comete al momento de presentar la declaración por lo que de acuerdo con la fracción III del artículo 98 del Código Tributario (de 1967), es a partir del día siguiente a la presentación de dicha declaración cuando comienza a correr el término de caducidad y en estas condiciones, si el causante aduce que la figura se consumó a su

favor, es claro que a él le toca acreditar mediante la exhibición del documento respectivo, la fecha en que se declararon los ingresos." (655) Revisión No. 1373/79.- Resuelta en sesión de 3 de julio de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretario: Lic. Justo Nava Negrete.

b).- El plazo sera de diez años, cuando:

El contribuyente no haya presentado la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo de diez años, en términos del tercer párrafo del artículo 30 del Código Tributario Federal, así mismo, cuando estando obligado no presente alguna declaración del ejercicio. En la inteligencia que dicho termino se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En este último supuesto, al presentarse espontáneamente la declaración omitida, el plazo de diez años se reducirá a cinco, contados a partir del cumplimiento de la obligación, sin que en ningún caso el 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 voluntariamente, exceda de diez años.

Se considera espontaneo el cumplimiento de una obligación, cuando:

* La omisión no sea descubierta por las autoridades fiscales.

* La omisión sea corregida por el contribuyente y no haya mediado notificación de una orden de visita domiciliaria, requerimiento de pago o cualquier gestión notificada, tendiente a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Los pagos provisionales no son considerados como declaraciones del ejercicio.

El plazo para que opere la figura jurídica de la caducidad se suspende cuando las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación en los supuestos contemplados en las fracciones III y IV, del artículo 42, del Ordenamiento Legal citado; esto es, por la práctica de una visita domiciliaria a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban su contabilidad, bienes y mercancías. Así mismo, comprende la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, o bien cuando el sujeto pasivo interponga algún medio de defensa.

El plazo en que se suspende la caducidad empieza a contar a partir de que se notifica legalmente la práctica o requerimiento, tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y termina cuando se notifica la resolución definitiva de dicha verificación. Queda condicionada a que,

cuando menos cada seis meses se levante un acta parcial o final o se emita resolución, de no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

c).- El plazo será de tres años, cuando:

Se trate de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. El el plazo se computará a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de liquidadores y síndicos. Sin embargo, a partir del año de 1992, cuando una sociedad entra en liquidación, ya no se otorga garantía del interés fiscal, respecto al ejercicio en que se inicia dicha liquidación; por lo tanto este supuesto de caducidad es letra muerta, ya que basta con que se dé el aviso ante la Administración de Recaudación correspondiente para liberar al liquidador de la responsabilidad solidaria con el contribuyente.

3.- Es conveniente precisar que la interrupción, que no opera en esta figura extintiva, consiste en la eliminación total del tiempo computado, a fin de que se vuelva a empezar el conteo. En cambio, en la suspensión, sólo se elimina el tiempo en que ésta subsiste, para que una vez que se resuelve el medio de defensa interpuesto, o bien se dicte resolución a la verificación en el cumplimiento de obligaciones fiscales, se reinicie el

conteo, a partir del momento previo a la suspensión, continuando así el término para que se configure la caducidad.

4.- La caducidad no se configura en los casos de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, como el contrabando, la defraudación fiscal, el robo de mercancías que se encuentren en un recinto fiscalizado, etc.

5.- Los contribuyentes, transcurrido el plazo correspondiente, podrán solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la declaratoria de caducidad, con fundamento en el numeral 67 del Ordenamiento legal citado; pero en el caso de que exista notificación, lo procedente para hacer valer tal derecho, es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o el recurso administrativo de revocación ante la propia autoridad.

6.- PAGO.

En este Capítulo, no abordamos esta figura extintiva de las obligaciones fiscales, porque será tratada con todo detalle en el próximo.

CAPITULO IV.

DEL PAGO DE LOS CREDITOS FISCALES.

1. PAGO.

1.1. Concepto.

2. FORMAS DE PAGO.

2.1. Pago liso y llano de lo debido.

2.2. Pago de lo indebido.

2.3. Pago extemporáneo.

2.4. Pago provisional.

1. PAGO.

1.1. CONCEPTO.

De acuerdo con su acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un obligación jurídica, toda vez que la manera adecuada de cancelarla es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en que cumple en los términos contraídos, deja de tener razón legal para existir.

Para el Código Civil del Distrito Federal, "pago es la entrega de la cosa o cantidad debida..."; o "el cumplimiento de las obligaciones de dar, la prestación de servicios o bien las obligaciones de hacer". (Artículo 2062).

En nuestra materia, el pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal y en palabras del Licenciado De la Garza, "es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo." (40)

El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato (41) sostiene que "el pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria".

Para el tratadista Giuliani Fonrouge, el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley no del acuerdo de voluntades". (42)

De las anteriores consideraciones desprendemos que el pago es una figura jurídica cuyo cumplimiento por parte del sujeto pasivo, trae como consecuencia la extinción de la obligación fiscal contenida en la ley, satisfaciendo la pretensión crediticia del fisco (sujeto activo).

El pago tiene por efecto la extinción de la obligación tributaria y por consecuencia la liberación del deudor; sin embargo para que se produzca ese efecto liberatorio, es necesario que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente, o sea, sin reservas o condiciones de alguna naturaleza.

2. FORMAS DE PAGO.

En el Derecho Tributario se pueden presentar varias formas de enterar los adeudos, a saber: pago liso y llano de lo debido, de lo indebido, bajo protesta, extemporáneo, por consignación y provisional.

2.1. PAGO LISO Y LLANO DE LO DEBIDO.

"Es aquél que efectúa el causante sin objeción de ninguna naturaleza." (43)

Esta forma de pago se presenta cuando el contribuyente paga al fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeción, ni reclamaciones de alguna especie.

Evidentemente esta hipótesis, aparte de coincidir con la situación ideal dentro de la relación jurídico-tributaria, representa la forma más viable de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les

imponen las disposiciones fiscales. Por lo tanto, gracias a ese oportuno y debido cumplimiento, el tributo automáticamente se extingue.

Con base en lo anteriormente expuesto, se concluye que este tipo de pago es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

2.2. PAGO DE LO INDEBIDO.

Esta situación se presenta cuando un contribuyente entera al fisco una cantidad mayor de la debida o que no se adeudaba. En el primer caso, el causante es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago al sujeto activo, entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor del crédito fiscal que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.

El pago de una cantidad mayor de la debida puede derivar de un error de hecho o de un error de derecho. El pago por error de hecho tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre

determinados hechos y que originan que pague en exceso lo debido, tales como no acreditar el I.V.A. que procede, no deducir partidas que proceden, etc. En cambio, el pago por error de derecho tiene su origen en la aplicación o interpretación incorrecta de la ley fiscal, como considerar que la ley grava actos o actividades cuando no es así.

Para nosotros no puede hablarse del pago de lo indebido como una forma de extinción de las obligaciones fiscales, ya que el sujeto pasivo, lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que jurídicamente no existen a su cargo, o bien pagando en exceso las contribuciones que adeudaba; por consiguiente no opera la extinción de las obligaciones fiscales. Tan es así, que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación contempla la obligación de las autoridades fiscales, de devolver las cantidades pagadas indebidamente a los contribuyentes cuando estos lo soliciten, ya que de lo contrario rompería el Principio General de Derecho de que "Nadie puede enriquecerse a costa de otro".

2.3. PAGO EXTEMPORANEO.

"Es el que se entera fuera del plazo legal...", y puede asumir dos formas: "espontánea y a requerimiento".
(44)

El pago espontáneo lo es cuando no ha habido gestión de cobro por parte de las autoridades fiscales. En este caso no procede la imposición de multa alguna; sin embargo, debe pagarse la actualización de la contribución, los recargos que se hayan generado, desde la fecha en que se debió haber realizado el pago hasta que se cumplió con esta obligación.

Cuando se realiza el entero de la suerte principal, actualización y accesorios, el crédito fiscal se extingue por pago.

El pago extemporáneo es a requerimiento cuando hay gestión de cobro por parte de las autoridades fiscales. Como el pago se realiza fuera de los términos legales que hay para ello, el contribuyente debe pagar el crédito actualizado y los recargos, como forma de indemnizar al fisco por falta de pago oportuno, más las sanciones y gastos de ejecución, en caso de que procedan.

2.4. PAGO PROVISIONAL.

"Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder". (45)

El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato sostiene que este tipo de pago "...deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a las reglas de estimación previstas en la ley y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia, o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución, entonces, en la declaración anual el fisco verificará si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente". (46)

Los pagos provisionales son enteros que realiza el contribuyente a cuenta del impuesto; empero, no hay que perder de vista que aunque éstos derivan de una obligación fiscal, contenida en la Ley de la Materia, no por esa circunstancia -creemos- se deben considerar como un impuesto "per se", toda vez que atendiendo a la doctrina y a la ley, este tipo de pagos sólo es a cuenta del tributo y como una manera de que el Fisco Federal obtenga financiamiento durante todo el año; tan es así, que cuando se cierra el ejercicio fiscal con pérdida, las cantidades pagadas por este concepto pueden ser devueltas o en su caso procede su compensación.

Sentado lo anterior sostenemos que, en caso de que los pagos provisionales no sean cubiertos en los plazos legales, no darán lugar a recargos, ya que no son una contribución, esto atento al contenido de los artículos 2/o. y 21 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, procede una sanción por no efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución, que será del 20% de la cantidad que deba enterarse por concepto de cada pago provisional (artículos 81 fracción IV y 82 fracción IV del Código Fiscal de la Federación).

CAPITULO V

EL PAGO EN PARCIALIDADES.

1.1. Concepto.

1.2. Requisitos

vigente.

1.2.1. Solicitud.

1.2.2. Contribuciones omitidas.

1.2.3. Accesorios.

1.2.3.1. Actualización.

1.2.3.2. Recargos.

1.2.3.3. Sanciones.

1.2.3.4. Gastos de ejecución.

1.2.3.5. Indemnización.

1.2.4. Garantía del interés fiscal.

1.2.4.1. Depósito.

1.2.4.2. Prenda o hipoteca.

1.2.4.3. Fianza.

1.2.4.4. Embargo en la vía administrativa.

1.2.4.5. Obligación solidaria asumida por un tercero.

1.2.5. Movimiento en efectivo en caja y bancos.

1.2.6. Gastos de financiamiento y actualización.

1.3 Incumplimiento.

1.4 Autorización.

1. EL PAGO EN PARCIALIDADES.

1.1. CONCEPTO.

Para el Lic. Sergio Fransisco de la Garza, el pago en parcialidades consiste en " aplazar el pago...a fecha distinta y futura" y es un entero fraccionado porque "...se divide la cantidad a pagar en dos o más porciones.." (47)

Por lo tanto el pago en parcialidades significa el entero de una contribución y accesorios en forma fraccionada en varias fechas o vencimientos.

Esta figura jurídica se encuentra prevista en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación y 59 de su Reglamento, y consiste en el pago de contribuciones omitidas mediante el entero de exhibiciones mensuales hasta enterar la totalidad del adeudo. Este es un derecho que la ley otorga a los contribuyentes, para el efecto de que regularicen su situación fiscal, y cuyo ejercicio se encuentra regulado por las autoridades fiscales competentes.

1.2. REQUISITOS.

Antes de entrar al análisis de cada uno de los requisitos que se deben observar para ejercer este derecho, me permito transcribir los artículos 66 del Código Tributario Federal y 59 de su Reglamento, que nos van a dar la base para el presente estudio.

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

I.- El monto de cada parcialidad estará integrado por siguientes conceptos:

a) El resultado de dividir las contribuciones omitidas y, en su caso, las multas por infracciones a disposiciones fiscales que tenga a su cargo el contribuyente al momento de la autorización, actualizadas a partir de los meses en que se debieron pagar hasta aquel en que se conceda la autorización, entre el número de parcialidades autorizadas.

b) La actualización del concepto a que se refiere el inciso anterior, calculada desde la fecha en que se conceda la autorización hasta la fecha en que se pague cada parcialidad. Esta actualización se obtendrá aplicando a dicho concepto el factor de actualización a que se refiere el artículo 17-A de este Código que corresponda al periodo mencionado, después de restar la unidad a dicho factor.

c) El resultado de dividir accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente al momento de la autorización, causados desde que debieron pagarse las contribuciones, entre el número de parcialidades autorizadas.

d) Los recargos por prórroga, a la tasa que mediante la ley fije el Congreso de la Unión, calculados sobre el saldo insoluto al momento de pagar cada parcialidad al momento de pagar cada parcialidad, inclusive accesorios, más la actualización. Esta última actualización se calculará sobre el saldo insoluto sin incluir accesorios distintos de las multas, desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Además, cuando no se cubra alguna parcialidad, dentro de la fecha o plazo fijados el contribuyente estará obligado a pagar recargos por falta de pago oportuno, conforme a lo establecido por el artículo 21 de este Código, calculado sobre las contribuciones omitidas que forman parte de la parcialidad no pagada, actualizadas desde la fecha de la autorización hasta la fecha en que se pague la parcialidad omitida. Las contribuciones omitidas que forman parte de la parcialidad no pagada, no se incluirán en el saldo insoluto a que se refiere el inciso d) de la fracción primera de este artículo.

II.- Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirán que se garantice el interés fiscal en términos de este Código y de su Reglamento.

En caso que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 de este Código. Cuando en este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se estará a lo dispuesto por la fracción III inciso a) del presente artículo.

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

- a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas.

No procederá la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, excepto cuando se cumplan con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general o en los casos de aportaciones de seguridad social.

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

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades."

"ART. 59.- Para los efectos de la autorización del pago a plazo a que se refiere el artículo 66 del Código, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad administradora correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita. Cuando el contribuyente solicite autorización en los términos de este artículo, en tanto se resuelve su solicitud deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes, considerando inclusive los recargos causados conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del Código hasta la fecha en que se resuelva la solicitud respectiva; cuando dicha solicitud sea para cubrir parcialidades menores a treinta y seis meses, los pagos que deberá hacer mensualmente el contribuyente se efectuarán en proporción a lo solicitado. A más tardar el día hábil siguiente a la fecha en que se presente la solicitud respectiva, deberá efectuarse el pago de la primera parcialidad.

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

Sentado lo anterior, pasaremos a analizar los requisitos para obtener la autorización del pago a plazos, los cuales se desprenden del contenido de los artículos 66 del Código Fiscal y 59 de su Reglamento, así como del numeral 18 del primer Ordenamiento legal citado, los cuales son:

1.- Debe mediar una solicitud por escrito, sea en el formato que para tal efecto distribuye la Secretaria de Hacienda y Credito Público, o en un documento que reúna los requisitos que preve el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

2.- La petición debe de ser por contribuciones omitidas, lo cual significa que deben de estar determinadas.

3.- A partir del 1 de enero de 1996 el plazo máximo para pagar en parcialidades es de 48 meses;

4.- Cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales se deberá anexar a la solicitud el movimiento de efectivo en caja y bancos, proyectado al plazo que se solicita.

5.- En tanto las autoridades competentes resuelven la solicitud para pagar a plazos, se deberán enterar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes o de acuerdo a las parcialidades solicitadas, las cuales se integrarán por las contribuciones omitidas actualizadas, y los recargos moratorios causados hasta la fecha de presentación de la solicitud.

6.- El entero de la primera parcialidad deberá efectuarse a más tardar el día hábil siguiente al en que se presentó la solicitud.

7.- Una vez autorizado este beneficio, la parcialidad se integrará por el resultado de dividir el saldo insoluto de las contribuciones adeudadas y de las multas, en su caso, entre el número de parcialidades solicitadas, mas la parte correspondiente a los accesorios, distintos de las sanciones, calculada de la misma manera.

8.- Al monto obtenido de conformidad con el punto anterior, se le adicionará el resultado de aplicar al saldo insoluto, la tasa que mediante ley fije el Congreso de la Unión, por concepto de recargos por prórroga.

9.- Cada parcialidad deberá ser actualizada de conformidad a lo preceptuado por el numeral 17-A del Código Fiscal Federal.

10.- Una vez autorizado el pago a plazos, el contribuyente está obligado a garantizar el interés fiscal en cualquiera de las formas que al efecto establece el artículo 141 del Código Tributario Federal.

Respecto a la reforma vigente a partir del 19 de enero de 1996, en el sentido de que "...las garantía ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos...". es de hacerse notar que la misma resulta letra muerta, en razón de que por disposición expresa de la fracción II del numeral sujeto a estudio, se tiene obligación de garantizar el interés fiscal HASTA QUE SE AUTORIZE EL PLAZO SOLICITADO y no antes, como pretende hacer creer el legislador, siendo obvia la contradicción de disposiciones.

11.- No procederá la autorización del pago a plazos cuando se trate de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en el que se solicita la autorización, excepto cuando se cumplan con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no siendo aplicable esta limitante para el caso de las aportaciones de seguridad social.

1.2.1. SOLICITUD.

Quando el contribuyente fundamente la solicitud para pagar en parcialidades sus adeudos conforme al contenido del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el escrito deberá contener:

1.- El nombre del contribuyente, o en su caso la denominación o razón social cuando se trata de sociedades mercantiles.

2.- El número del Registro Federal de Contribuyentes.

3.- El domicilio fiscal del solicitante.

4.- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibir las.

5.- La firma del interesado o, en el caso de ser una persona moral, la de su representante legal, en este supuesto deberá anexar el testimonio notarial con el que se acredite la personalidad.

6.- Para el caso de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales se requieren como anexos un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, proyectado al plazo que se solicita.

1.2.2. CONTRIBUCIONES OMITIDAS.

Para el Licenciado Mayolo Sanchez las contribuciones son "las prestaciones normalmente en dinero y excepcionalmente en especie, establecidas en la ley a cargo de las personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros, que deben enterarse al ente público con facultades para recibir las y que se destinan a satisfacer los gastos públicos". (48)

Las contribuciones, en terminos del articulo 2/o. del Código Fiscal de la Federación se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y uerechos.

Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la hipótesis prevista por la norma.

a).- Aportaciones de seguridad social. El artículo 22 fracción II del Código Fiscal de la Federación, las define como las contribuciones 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 los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

En la doctrina, a este tipo de contribuciones se les conoce como parafiscales; las cuales, además de tener las características generales de las contribuciones especiales, gozan de las propias y son las siguientes:

1.- No se incluye su producto en el presupuesto del Estado.

2.- En condiciones normales, la recaudación no está a cargo de los organismos fiscales del Estado, sino que la autoridad legalmente encargada de administrar las aportaciones de seguridad social cuenta con los elementos propios para la recaudación y exigibilidad de las mismas.

3.- El importe de lo recaudado no ingresa a la Tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.

La Ley de Ingresos de la Federación da este carácter a las aportaciones de seguridad social, tales como aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; las cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores; las cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, a cargo de los citados trabajadores; y

las cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a cargo de los militares.

b).- Contribuciones de mejoras: Conforme a lo dispuesto en el artículo 2/o. fracción III, del Código Fiscal de la Federación, son las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Se trata siempre de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra, en su totalidad o en parte. Las calles construidas o ampliadas, los pavimentos o las banquetas, las líneas de tubería de agua potable o de alcantarillado, son propiedad del Estado y no una contraprestación por el pago que hace el contribuyente.

c).- Derechos; el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2/o., fracción IV, los define como las contribuciones establecidas en ley, por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación.

Para que proceda la solicitud de un contribuyente, de pagar a plazos un adeudo, es requisito sine qua non que dicho adeudo provenga de una contribución omitida, cualquiera de las que antes señalamos, esto es, aquellas que no se enteraron o cubrieron dentro de los plazos legalmente establecidos por la ley.

1.2.3. ACCESORIOS.

El Derecho Tributario es un conjunto de normas jurídicas, que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, provisto de medios adecuados con que exigir al causante el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Al efecto el Licenciado Eugenio Arriola Vizcaino señala que (49): "Son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los honorarios por notificación de créditos, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales...", y continúa diciendo que su "...definición expresa con claridad y precisión lo que dentro de la técnica tributaria debe entenderse por contribuciones accesorias, entre otras, por las siguientes razones:

a).- Porque mantiene la técnica adecuada de definir a este tributo residualmente y por exclusión, la que, por las razones apuntadas, es la única forma lógica de llevar a cabo esta definición; y

b).- Porque incluye a las contribuciones, equiparándolas con los impuestos y los derechos, dada su innegable categoría de ingreso tributario":

Concatenando la definición que da el citado autor, con el contenido del último párrafo del artículo 2/o. del Código Fiscal de la Federación, los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones y por lo tanto siguen la suerte de lo principal que les dio origen.

1.2.3.1. ACTUALIZACION.

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

En nuestro Derecho Tributario el monto de las contribuciones, así como las devoluciones a cargo del fisco se actualizan, aplicando para tal efecto el factor que se obtiene de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho producto.

Es importante destacar que los índices con que se obtiene el factor de actualización se publican los días 10 de cada mes en el Diario Oficial de la Federación.

Las contribuciones sólo se actualizan por meses completos, debiendo de aplicarse para las contribuciones antes de 1990, el Índice de Precios al Consumidor del mes de diciembre de 1989, que es el mes más antiguo del periodo.

Al respecto me permito realizar la siguiente observación: Para las contribuciones que son exigibles antes de 1990, se debe aplicar como Índice del mes más antiguo, el que se generó en el mes de enero de 1990, que es cuando entra en vigor la figura de la actualización, ya que de lo contrario, como acontece en la práctica, se le dan efectos retroactivos a la norma contenida en la fracción II de las disposiciones transitorias de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales y que Adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, en vigor a partir del 1/0. de enero de 1990, aplicables al Código Fiscal de la Federación, que dispone como mes más antiguo el de diciembre de 1989, lo cual conculca el contenido del artículo 14 Constitucional, que prohíbe la retroactividad de las leyes en perjuicio de las personas.

1.2.3.2. RECARGOS.

Giorgio Tesoro (50) sustenta la tesis de que el recargo es "una sanción de carácter complementario o accesorio que se

aplica tanto a las violaciones que constituyen delito, como a las castigadas con pena pecuniaria y que consiste en el pago de una suma fija determinada, en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste..."

Por su parte, Rafael Bielsa sostiene que "la obligación de pagar recargos o intereses punitarios, como los llama la legislación Argentina, tiene en realidad una función de resarcimiento y no de pena, por lo que la definición de punitarios es incorrecta". (51)

El legislador mexicano, en atención al espíritu del Constituyente de Querétaro, precisa en el artículo 22 Constitucional, que no se considerará como confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de los impuestos o multas. Acertadamente en el artículo 2o., párrafo final, del Código Fiscal de la Federación vigente, se establece que los recargos son accesorios de las contribuciones y que participan en la naturaleza de éstas. De ahí que debemos de concluir que los recargos sean considerados como un resarcimiento, y no una pena, en favor del fisco, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria; de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, y en función del plazo transcurrido entre

la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga. Por tal razón constituye, en el fondo, un verdadero interés moratorio, tal y como se regula en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

1.2.3.3. SANCIONES.

La sanción ha sido definida por García Máynez como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (52) Agrega que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción.

Las sanciones tienen dos fines principales: uno retributivo, ~~este es~~ compensatorio de la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y otro preventivo, que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto al sancionado como al resto de la comunidad.

En este orden de ideas, atendiendo a la finalidad que persiguen las sanciones en el Derecho Tributario, éstas se

clasifican en "indemnizaciones y penas". Las primeras, de contenido económico, resarcen al fisco por los daños y perjuicios sufridos por el incumplimiento de la obligación fiscal de que se trate y se gradúa en función del daño o perjuicio. Las segundas son simplemente una medida disciplinaria que se impone, independientemente que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto se gradúa en relación a la gravedad de la infracción. La pena se subdivide a su vez en personal y patrimonial; aquella afecta a la persona en si misma, como es el caso de la privación de la libertad, en tanto que ésta afecta a la persona en su patrimonio, como es el caso de la imposición de una multa.

1.2.3.4. GASTOS DE EJECUCION.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, los gastos de ejecución son considerados como accesorios de los tributos y por lo tanto, participan de la naturaleza de estos. Según el párrafo octavo del artículo 20 del Ordenamiento legal citado, cuando existe un adeudo fiscal, en primer término se cubrirán los accesorios, de conformidad con el siguiente orden: los gastos de ejecución, los recargos, las multas y la indemnización del 20%, relativa a cheques sin fondos con que se hubiera pretendido pagar contribuciones. Una vez que se han cubierto los accesorios, el resto del pago se aplicará al crédito principal.

Si la autoridad recaudadora competente únicamente efectúa la notificación de requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas, se cobrará al contribuyente moroso una cantidad de \$30,00. (artículos 137 del Código Fiscal de la Federación y 72 párrafo primero de su Reglamento).

Por el contrario, si la autoridad exactora efectúa diligencias extraordinarias al emplear el procedimiento administrativo de ejecución, a fin de hacer efectivo un crédito fiscal, los contribuyentes estarán obligados a pagar el 2% del crédito fiscal por cada una de las diligencias siguientes: (Artículo 150 del Código Fiscal de la Federación).

- 1.- Por el requerimiento de pago.
- 2.- Por el embargo trabado.
- 3.- Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal.

Cuando el crédito sea inferior a N\$65.00 se cobrará esta cantidad, en vez del 2% del crédito.

Además se pagará, por concepto de gastos de ejecución, las erogaciones extraordinarias en que incurra la exactora con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, relativas a gastos de transportes de bienes embargados, avalúo, publicación de convocatorias y edictos, inscripción de gravámenes en el Registro Público que corresponda, los originados por la obtención de certificados de liberación de gravámenes, honorarios de depositarios y peritos, y honorarios de personas contratadas por los interventores.

En ninguna de las diligencias antes señaladas, excluyendo las erogaciones extraordinarias, los gastos de ejecución podrán exceder de \$15,103.00.

Los ingresos recaudados por gastos de ejecución se destinarán al Fisco Federal para el establecimiento de fondos de productividad y para el financiamiento de programas de formación de funcionarios fiscales. (artículos 137 y 150 del Código Fiscal de la Federación y 72, 73 y 74 de su Reglamento).

De acuerdo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de diciembre de 1991, y que entró en vigor el 1 de enero de 1992, los gastos de ejecución se actualizarán en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

1.2.3.5. INDEMNIZACION.

El numeral 21 del Código Tributario Federal, en su séptimo párrafo, establece la obligación de los contribuyentes de indemnizar al Fisco cuando pretendan pagar créditos fiscales con cheques sin fondos. Es indispensable, según el artículo que se cita, que la autoridad fiscal presente en tiempo el cheque al banco y este no sea pagado.

En este caso el contribuyente debe pagar:

- a).- El monto del cheque;
- b).- Actualización;
- c).- Recargos generados; y
- d).- Una indemnización equivalente al 20% del valor del título de crédito.

La indemnización, el monto del cheque, su actualización y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, que difiere del procedimiento establecido en el derecho común, en el cual el tenedor de un cheque, para obtener la indemnización del 20% prevista en el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, debe promover juicio previo.

El propio artículo 21 del Código Tributario Federal también hace mención a la responsabilidad penal en que puede incurrir el contribuyente que libre un cheque sin fondos para cubrir débitos fiscales.

1.2.4. GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Según se desprende del numeral 142 del Código Fiscal de la Federación, la garantía del interés fiscal procede cuando:

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

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

III.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Tributario Federal.

IV.- En los demás casos que señale el Código Fiscal de la Federación y las leyes fiscales.

Referente a nuestro tema, es aplicable en la especie la fracción II del artículo 142 citado, pudiendo garantizarse el interés fiscal por cualquiera de las formas previstas en el dispositivo 141 del mismo Ordenamiento legal.

Como quedó asentado en el párrafo anterior, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contiene la lista de las garantías que pueden constituirse en relación con créditos fiscales. Deben otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente los créditos fiscales, así como de las Tesorerías o Dependencias de la Entidades Federativas que realicen éstas funciones.

Las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los gastos que se originen con motivo de la garantía son por cuenta del interesado.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, podrán combinarse las diferentes formas de garantía que establece el artículo 141 citado, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta. La garantía constituida puede garantizar uno o varios créditos fiscales y deberá ampliarse cuando por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía, a menos de que durante el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargados bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o bien el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad, que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa, podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan.

En la especie, el artículo en comento establece lo siguiente:

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

I.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto;

II.- Prenda o hipoteca;

III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que gozará de los beneficios de orden y exclusión;

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

V.- Embargo en la vía administrativa.

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

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

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

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

Sentado lo anterior, pasemos a analizar cada una de las formas de garantizar el interés fiscal.

1.2.4.1. DEPOSITO.

Constituye una forma de garantizar los adeudos de los contribuyentes y consiste en consignar una cantidad de dinero en una institución de crédito autorizada.

A la luz del artículo 267 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito esta figura es " El depósito de una suma determinada de dinero en moneda nacional o en divisas o monedas extranjeras transfiere la propiedad al depositario y lo obliga a restituir la suma depositada en la misma especie.."

En la práctica se presenta de la siguiente manera: el sujeto pasivo compra un billete de depósito en Nacional Financiera, Sociedad Nacional de Crédito, por el monto del crédito fiscal, su actualización, más recargos generados y los que se generarán en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía; acto seguido, se exhibe ante la autoridad ejecutora, la que lo guardará mientras subsista la obligación que se esta garantizando.

En este tipo de garantía el monto total del billete genera intereses, calculados conforme a la tasa que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pudiendo el causante retirarlos (artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Debe permanecer la cantidad original en depósito, en tanto subsiste la obligación de garantizar.

1.2.4.2. PRENDA O HIPOTECA.

Segun el articulo 2856 del Código Civil para el Distrito Federal, la prenda "es un derecho constituido sobre el bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago".

Por su parte, el articulo 2893 de dicho Código, define la hipoteca como "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".

Para mayor comprensión de estas figuras jurídicas, vamos a proceder a estudiar cada una de ellas dentro de nuestra materia.

La PRENDA es una garantía real sobre bienes muebles, admisible en materia fiscal segun el articulo 141, fracción II, del Código Fiscal de la Federación transcrito.

La prenda se puede constituir sobre bienes muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes, hasta en ese porcentaje. No son admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores; y los de procedencia extranjera lo serán cuando se compruebe su legal estancia en territorio nacional.

La prenda también 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 este caso se aceptará como garantía el 100% el valor nominal de los valores y los rendimientos generados en esta inversión podrán ser retirados por el contribuyente.

En cuanto a la HIPOTECA es otra garantía real, que recae sobre bienes inmuebles, admisible para efectos fiscales, de acuerdo con el artículo 141 del Código Tributario Federal.

La hipoteca sobre bienes inmuebles (Reglamento del Código Fiscal de la Federación, artículo 62, fracción II), debe ser por el 75% del valor del avalúo o catastral.

Para tal efecto se deberá acompañar al escrito de ofrecimiento de esta garantía el certificado de libertad de gravámenes, no debiendo tampoco aparecer alguna afectación urbanística o agraria.

Para que se cumpla debidamente con el ofrecimiento de esta garantía, el certificado de libertad de gravámenes debe expedirse por el Registro Público, cuando menos tres meses antes de la fecha en que se pretenda constituir la hipoteca.

El otorgamiento de esta 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, en los términos del artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La hipoteca puede ser constituida por el propio deudor o responsable del crédito o por un tercero propietario del inmueble. En este último caso, dispone el Reglamento del Código Fiscal Federal, en su artículo 65, que el tercero debe cumplir con los requisitos que se señalan para la hipoteca y al mismo tiempo para que un tercero asuma solidariamente la obligación fiscal, en lo personal.

1.2.4.3. FIANZA.

La fianza otorgada por institución autorizada, que no gozará de los beneficios de orden y exclusión, conforme al artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal, "es un contrato por el cual una persona (fiador) se compromete con el acreedor a pagar por el deudor (fiado), si éste no lo hace".

El beneficio de orden, consiste en que el fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor, sin que previamente sea reconvenido el deudor y se haga la exclusión de los bienes (artículo 2815 del Código Civil).

El beneficio de exclusión, consiste en aplicar todo el valor libre de los bienes del deudor al pago de la obligación, que quedará extinguida o reducida en la parte que no se ha cubierto (artículo 2815 del Código Civil).

La póliza de 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 las pólizas ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana (Reglamento del Código Tributario Federal, artículo 63).

En caso de que llegue a ser exigible la obligación contenida en la fianza, la autoridad recaudadora aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, requiriendo a la Compañía Afianzadora el pago acompañando para tal efecto copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surtió efectos la notificación del requerimiento, la ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto.

Cuando sea procedente la cancelación de la fianza, la Tesorería de la Federación o el organismo fiscal autónomo que la hubiere aceptado, debe comunicarlo a la autoridad que requirió el otorgamiento de la garantía y enviar copia del oficio respectivo a la institución fiadora y al fiador, haciendo la anotación de baja en el registro respectivo.

1.2.4.4. EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA.

El embargo en materia fiscal que contempla la fracción V del artículo 141 del Código fiscal de la Federación, es la afectación o aseguramiento del bien o conjunto de bienes designados por el deudor o en su caso, por la autoridad ejecutora, debiendo ser depositario de los mismos el deudor y subsistirá hasta que exista resolución definitiva.

Así pues, el embargo constituye una garantía para el acreedor, que en materia fiscal son las autoridades fiscales o descentralizadas.

De acuerdo con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, debe cumplir con los siguientes requisitos:

I.- Se practicará a solicitud del contribuyente, quién deberá acompañar los documentos que establezca la forma oficial correspondiente.

II.- El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos

y por cientos que establece el numeral 62 del Reglamento. No son susceptibles de embargo los bienes referidos en el artículo 156, fracción II, inciso a).

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 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, se le podrá remover de su cargo; en este supuesto, los bienes se trasladarán a algún almacén general de depósito y si no lo hubiere en la localidad, con la persona que designe el Jefe de la Oficina exactora.

IV.- Deberá inscribirse en el Registro Público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

V.- Deberán cubrirse, con anticipación a la practica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

1.2.4.5. OBLIGACION SOLIDARIA ASUMIDA POR UN TERCERO.

El Código Fiscal de la Federación vigente en 1938, se refería a la fianza de persona física o moral. En el Ordenamiento vigente se alude a la obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. La asunción de solidaridad implica que se agrega un nuevo deudor al mismo vínculo.

Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal deberá estar en alguna de las situaciones siguientes:

El tercero debe manifestar su aceptación mediante escrito firmado por Notario Público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este último caso la presencia de dos testigos.

Para formalizar el otorgamiento de la garantía, el Jefe de la Oficina recaudadora deberá levantar un acta de la que entregará copia a los interesados y hará, en su caso, las anotaciones correspondientes en el Registro Público respectivo, cuando el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia con bienes inmuebles.

Además, para que un tercero asuma la obligación de garantizar, es necesario que cumpla con cada uno de los requisitos que señalan las diversas formas de garantía.

1.2.5. MOVIMIENTO EN EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS.

El movimiento de efectivo en caja y bancos, también conocido como "estado de flujo de efectivo", "estado de inversiones y su financiamiento" o "flujo de caja", es un informe que tiene la obligación de anexar el contribuyente al aviso de opción de pago a plazos, siempre y cuando se dediquen a actividades empresariales, debiendo ser este informe proyectado al plazo que se solicita.

Esto último significa, que si un contribuyente decide enterar en 48 parcialidades su adeudo, el informe relativo a su flujo de efectivo deberá proyectarse a 48 meses contados a partir de la fecha en que se presente su aviso, ya que a través de este informe las autoridades fiscales pueden determinar cual es la situación financiera de los causantes, y en su caso otorgar las parcialidades solicitadas.

1.2.6. GASTOS DE FINANCIAMIENTO Y ACTUALIZACION.

Una vez presentada la solicitud de pago en parcialidades, el contribuyente tiene la obligación de realizar, al día hábil siguiente, el entero de su primera parcialidad. Dicho pago debe comprender la contribución omitida actualizada y los recargos generados.

El inciso d) de la fracción I del artículo 66 del Código Tributario Federal establece que el monto de cada parcialidad estará integrado por los siguientes conceptos:

"Los recargos por prórroga, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, calculados sobre el saldo insoluto al momento de pagar cada parcialidad, inclusive accesorios, más la actualización. Esta última actualización se calculará sobre el saldo insoluto sin incluir accesorios distintos de las multas, desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculen los recargos."

Es importante destacar que aunque el Código los denomina recargos, no los debemos confundir con los generados por falta de pago oportuno, en tanto los recargos a que se contrae el artículo 66 transcrito, se refieren a los recargos que se aplican a los pagos en plazos, que son más bien intereses que cobra el fisco federal por el beneficio de ir enterando a plazos una contribución omitida. Es por esa circunstancia que nos inclinamos por llamarlos Gastos de Financiamiento.

Aunado a esto, tenemos la figura de la actualización de las contribuciones, introducida en reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1989, y modificada en su concepción en reforma publicada en el mismo Diario, el 26 de diciembre del año siguiente, que consiste en indexar las cantidades no enteradas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, desde el mes en que debió haberse pagado, hasta que el mismo se efectúe (artículo 21 del Código Fiscal de la Federación).

1.3.- INCUMPLIMIENTO.

Esta figura se da cuando el contribuyente no paga una parcialidad, con sus recargos por financiamiento, dentro de la fecha o plazo fijado para tal efecto. Para el supuesto de que la autoridad fiscal no haya resuelto la solicitud para pagar a plazos, se da como consecuencia lo siguiente:

Si el contribuyente deja de pagar o paga fuera del plazo cualquiera de las parcialidades, se considera que el solicitante se desistió de su solicitud (artículo 59 del Reglamento).

Cuando ya fue resuelta la solicitud en forma positiva y el contribuyente se atrasa en el pago de su parcialidad, deberá enterar, además de su parcialidad, los recargos por falta de pago oportuno, calculados sobre las contribuciones omitidas que forman parte de la parcialidad no pagada, actualizadas desde la fecha de la autorización hasta la fecha en que se pague la parcialidad omitida.

Es importante indicar las causas por las cuales cesa la autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, son las siguientes;

I.- Que desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente otorgue otra o bien amplíe la que resulte insuficiente.

Al momento en que se autoriza este beneficio, el contribuyente debe garantizar el interés fiscal, en cualquiera de las formas que para tal efecto señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, debiendo comprender la garantía, la contribución adeudada, su actualización y los recargos conforme a la tasa del artículo 21 del Ordenamiento legal citado, y en su caso las multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales.

Al otorgarse la garantía, el interesado la ofrece a la autoridad recaudadora correspondiente para que la califique, acepte y le de trámite.

II.- Que el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial. Este supuesto es lógico porque una vez que sucede esto, hay suspensión de pagos y por ende el contribuyente deja de enterar sus impuestos.

III.- Que el contribuyente deje de enterar tres parcialidades sucesivas con recargos.

1.4.- AUTORIZACION.

Las tres primeras líneas del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación dispone que "las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes PODRAN autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses..."

De lo anterior, se desprende que la autorización para el otorgamiento del pago a plazos se debe de conceder por el sólo hecho de haber cumplido con los requisitos a que se contraen los artículos 66 del Código Fiscal de la Federación y 59 de su Reglamento, ya que de acuerdo al texto del numeral citado en primer término, estamos en presencia de una facultad reglada de las autoridades fiscales. Esto es así, ya que al establecerse en forma pormenorizada los requisitos que se deben cumplir para el ejercicio de este derecho se llega a la conclusión de que el término "podrán" no implica una discrecionalidad en la facultad de las autoridades para conceder o negar las solicitudes de los contribuyentes.

En efecto, la labor de las autoridades se debe limitar a verificar el estado de liquidez de los contribuyentes y a revisar que sus solicitudes cumplan con todos los requisitos establecidos en los numerales en estudio.

POSTURA DEL SUSPENDENTE.

Resulta ilegal que las autoridades fiscales se nieguen a recibir una promoción que contenga una solicitud de pago en parcialidades, alegando que; a) no se acreditó la personalidad; b) no se exhibió el flujo de caja proyectado al periodo que se solicita; c) el periodo por el que se está solicitando no entra en el permitido por la ley; toda vez que en un régimen de derecho como el nuestro las autoridades tienen la obligación de recibir y dar trámite a toda solicitud.

Efectivamente, en el caso de que falte alguno de los requisitos consignados en la ley, la autoridad, con fundamento en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tiene la obligación de requerir al contribuyente la documentación faltante y en caso que se solicite aquello que la ley prohíba, debe resolver la petición conforme a derecho.

Al solicitarse el pago en parcialidades, el saldo inicial debe comprender la contribución omitida actualizada, así como los recargos moratorios, calculados desde la fecha en que se debió pagar el impuesto hasta el momento en que se presente la solicitud respectiva. Esto significa que a partir de ese momento se dejan de generar recargos moratorios, ya que el

segundo parrafo del articulo 59 del Reglamento delCodigo Fieral de la Federacion es claro al señalar que, "Cuando el contribuyente solicite autorizacion en los terminos de este articulo, en tanto se resuelve su solicitud debera pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes considerando inclusive los recargos causados conforme a la tasa prevista en el articulo 21 delCodigo..".

Por otra parte, se debe destacar que si un contribuyente solicita autorizacion para pagar en 48 parcialidades, de acuerdo con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federacion el 31 de diciembre de 1995, no puede cubrir su adeudo en los terminos solicitados, puesto que el articulo 59 del Reglamento del ordenamiento legal citado solo alude al supuesto en que el deudor solicita enterar las contribuciones hasta en 36 parcialidades o menos. Por lo tanto se entera la primera parcialidad y se dejan de enterar las otras 47 mensualidades, o en su caso se cubre el adeudo de facto en cuarenta y ocho partes, aplicando por analogia el contenido del numeral 59 citado.

El beneficio de pago en parcialidades debe otorgarse a todos los contribuyentes que hayan caido en mora, al dar la oportunidad de regularizarse a los morosos, y a los que por alguna circunstancia no pudieron enterar sus contribuciones; sin embargo aquellos que en los tres meses anteriores a la fecha en

que se presenta la promoción, se les excluye de este beneficio, lo cual en nuestra opinión es inconstitucional, toda vez que rompe con la garantía de equidad al dar un trato desigual a los iguales.

Por otro lado, solo debe garantizarse el interés fiscal derivado de un pago a plazos hasta el momento en que la Administración correspondiente lo autoriza, en virtud de que una de las causales para que se revoque la autorización es que desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal.

Una vez que el contribuyente presentó su solicitud ante la autoridad fiscal competente y enteró la primera de sus parcialidades, a más tardar al día hábil siguiente, la opción de pago a plazos se encuentra perfeccionada y las contribuciones adeudadas deben considerarse virtualmente pagadas.

El incumplimiento de los contribuyentes en el entero de las parcialidades solicitadas provoca el cese de la autorización, pero no implica que no se pueda solicitar de nueva cuenta el ejercicio de esta forma de pago.

C O N C L U S I O N E S

1.- Las modificaciones o reformas que han sufrido las disposiciones que regulan el pago en parcialidades van de acuerdo con la situación económica que impera en nuestro país, lo que resulta lógico, al permitir que el Fisco Federal no sufra menoscabo en su patrimonio, al otorgar este beneficio.

2.- El espíritu del legislador contenido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, consiste en dar a los contribuyentes morosos la oportunidad de regularizar su situación fiscal, al permitirles pagar en forma fraccionada las contribuciones omitidas .

3.-El Principio Constitucional de la obligación tributaria, referente a la vinculación con el Gasto Público, debe entenderse en el sentido de que los tributos deben destinarse forzosamente a satisfacer los servicios públicos que el Estado proporciona, entendiéndose por tributo, la contribución y sus accesorios. En la práctica el dinero que se obtiene por concepto de multas y gastos de ejecución son aplicados como incentivos al sueldo de auditores y ejecutores o bien para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar programas de formación de funcionarios fiscales, lo que consideramos inconstitucional, ya que por disposición expresa del artículo 31

fracción IV de Nuestra Carta Magna, estos ingresos deben destinarse necesariamente al Gasto Público.

4.- La importancia de fijar el momento en que se cause la obligación tributaria, se ubica entre otros supuestos en determinar la disposición legal aplicable a la conducta que asumieron los contribuyentes: su exigibilidad por parte de las autoridades, tanto de las contribuciones como de sus accesorios, así como para, la imposición de las sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

5.- La reforma que se introdujo en el año de 1990, a través de la cual se suspende el plazo de la caducidad con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación desde la fecha en que se notifica la orden de visita hasta la notificación de la resolución respectiva, quedando condicionada la suspensión del plazo a que cada seis meses se levante cuando menos, un acta parcial o en su caso la final, nos parece, premia la falta de aplicación de los autoridades fiscales para liquidar los gravámenes omitidos, ya que válidamente pueden auditar indefinidamente al contribuyente levantando actas parciales en intervalos de seis meses para que no se extingan sus facultades, dejando al contribuyente en estado de inseguridad jurídica al desconocer el resultado de la visita domiciliaria; independientemente de la molestia de soportar durante ese tiempo, la auditoría en su domicilio fiscal.

6.- Los pagos provisionales, si bien son una obligación tributaria contenida en la Ley de la materia, no deben considerarse como un impuesto per se, toda vez, que atendiendo a la doctrina y a la ley, este tipo de enteros solo son a cuenta del tributo y como una manera de que el Fisco Federal obtenga financiamiento durante todo el año; tan es así que cuando se cierra el ejercicio fiscal con pérdida, las cantidades pagadas por este concepto pueden ser devueltas o en su caso compensadas.

7.-Respecto a la reforma vigente a partir del 12 de enero de 1996, en el sentido de que "...las garantías ofrecidas sean las únicas que puede otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos..", es de hacerse notar que la misma resulta letra muerta, en razón de que, por disposición expresa de la fracción II del numeral sujeto a estudio, se tiene obligación de garantizar el interés fiscal hasta que se autorice el plazo solicitado y no antes, como pretende hacer creer el legislador, siendo evidente la contradicción.

8.- El saldo inicial del pago en parcialidades se integra por la contribución omitida actualizada y los recargos calculados, a partir de que se debió enterar hasta la fecha en que se pague la primera parcialidad, que es al día siguiente en que se presentó la promoción; lo que implica que no se siguen generando recargos por mora. Esta afirmación, se desprende del

segundo parrafo del articulo 59 del Reglamento delCodigo Tributario Federal, referente a que cuando el contribuyente solicite la autorizacion, en tanto se resuelve su solicitud, debera pagar mensualmente, parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes, considerando inclusive, los recargos causados conforme a la tasa prevista en el propio ordenamiento.

9.- Los recargos por prórroga o gastos de financiamiento que cobra el Fisco Federal al contribuyente cuando se acoge a este beneficio, deben enterarse a partir de la segunda parcialidad, tal y como lo dispone el inciso d) de la fracción I del articulo 66 del Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 12 de enero de 1996. Sin embargo para todos aquellos pagos en parcialidades que se solicitaron al amparo del Código vigente en 1995 o anteriores, el entero de estos intereses solo procede hasta el momento en que se autoriza el plazo.

Se concluye lo anterior, en razon de que, durante el plazo ,concedido se causaran recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizados, a la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Union, lo cual significa que es hasta el momento en que el Fisco Federal concede la autorizacion para pagar a plazos, cuando el contribuyente tiene la obligacion de enterar estos recargos en debido acatamiento a lo previsto por el articulo 59 del Código Fiscal de la Federación.

C I T A S B I B L I O G R A F I C A S .

- 1.-JAIMÉ CADENA ROJO: Tribunal Fiscal de la Federación, (Efemérides). México. 27 de Agosto de 1986. Pag.1.
- 2.-TUHR VON: Tratado de las Obligaciones y Concordado por W.Roses.Tomo I, Editorial Reus, Madrid. Pag. 1.
- 3.-RAUL LEMUS GARCIA: Derecho Romano (Compendio). Editorial Limsa. México. 1979. Pag.237.
- 4.-ANTONIO BERLIRI: Principios de Derecho. Vol.I. Traductora Española. Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1964. Pag.33.
- 5.-LEOPOLDO ROLANDO ARREOLA ORTIZ: Obligación Tributaria. México. 1975. Pag.289.
- 6.-EMILIO MARGAIN MANAUTOU: Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 8va. Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México. 1988. Pag. 309.
- 7.-MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ: Derecho Tributario. Segunda Edición, Cardenas Editor y Distribuidor, México. 1988. Pag.238.
8. EMILIO MARGAIN MANAUTOU : op. cit., Pag.309.
- 9.-ERNESTO FLORES ZAVALA, Fianzas Publicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México, 1989. Pag. 205.
- 10.-INFORME DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Amparo. Revista Societe Des Manufactures Des Glaces Et Produits Chimiques De Sniut Gobain Chuy en Ciry / y Fertilizantes Monclova S.A...Revista 19081/64. Pag.290.
- 11.-IGNACIO BURGUA ORIHUELA, Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. México. 1987. Pag.654.
- 12.-ANDRES SERRA ROJAS ANDRES. Ciencia Política. Editorial Porrúa. México. 1980. Pag. 773.

13.-INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION al terminar el Año de 1969, Jurisprudencia, Sala Administrativa, Pág.52.

14.-ANDRES SERRA ROJAS , op. cit., Pág. 774.

15.-EMILIO MARGAIN MANAUTOU: La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967., Pág. 109.

16.-JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS, Revista de Investigación Fiscal de la SHCP. No. 51, México. MZO 1970. Pág. 71.

17.-INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION al terminar el Año de 1974, Jurisprudencia, Sala Administrativa, Pág.321.

18.-AMPARO EN REVISION 2844/61, Promovido por Clotilde Acevedo Viuda de Flores, visible en el informe rendido a la SCJN por su presidente al terminar el año de 1973. Fags.383-384.

19.-APENDICE AL TOMO LXXVI DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, Primera Parte, Vol. II. Pág. 801.

20.-MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ. op. cit., Pág.238.

21.-ERNESTO FLORES ZAVALA, op. cit., Pág. 54.

22.-MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ. op. cit., Pág.239.

23.-MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ, op. cit., Pág. 242.

24.-RAUL RODRIGUEZ LOBATO, Derecho Fiscal. Colección Textos Universitarios, México, 1983. Pág.111.

25.-ERNESTO FLORES ZAVALA , op. cit. Pág.43.

26.-SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1988. Pág. 547.

27.-SAINZ DE BUJANDA: Notas de Derecho Financiero. Madrid, 1976. Pág.55.

28.-LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ, Principios de Derecho Tributario, Editorial Pac. México 1985, Pag. 96.

29.-ibidem., Pag. 96.

30.-RAUL RODRIGUEZ LOBATO, op. cit., Pag.111.

31.-EMILIO MARGAIN MANAUTOU, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, op. cit., Pag.326.

32.-SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA , op. cit., Pags.614-615.

33.-MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ, op.cit., Pag.225.

34.-Diccionario Juridico del Instituto de Investigaciones Juridicas de la UNAM. Tomo V, Mexico,1975. Pag.304.

35.-EMILIO MARGAIN MANAUTOU, op.cit., Pag.329.

36.-GUILLERMO FLORIS MARGADANT, Derecho Tributario, Cardenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México, 1988. Pag. 300.

37.-Diccionario Juridico del Instituto de Investigaciones Juridicas de la UNAM. Tomo III, México, 1975. Pag. 206.

38.-FRANCISCO LERDO DE TEJADA, Ensayos de Derecho Tributario, Editorial Jus, México, 1975. Pag. 278.

39.-ADOLFO GELSI BIDART: Para la Noción de Caducidad, Revista de Derecho Iberoamericano, Año 1977, No. 2 y 3, Madrid España, pág. 423.

40.- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, cuarenta y cinco años: Tomo III, Jurisprudencia y Tesis Relevantes, Mexico 1982, P.301.

41.--SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, op. cit., Pag. 595.

42.-RAUL RODRIGUEZ LOBATO RAUL. op. cit., Pag.125.

43.-CARLOS M. GIULIANI FONROUGE. Derecho Financiero, Vol. 1, Editorial De Palma, México, 1988. Pag. 237.

44.- DICCIONARIO JURIDICO, op. cit., Tomo IV, Pag.89.

45.-ibidem. Pag.94.

46.-RAUL RODRIGUEZ LOBATO, op. cit., Pag.201.

47.-HIPOLITO ROSSY, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Bosch, Barcelona, 1959. Pag. 124.

48.-MAYOLO SANCHEZ HERNANDEZ, op. cit., Pags. 162.

49.-ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario, RTFF, Sto. Número. Extraordinario, México, 1971. pag. 203.

50.-GIORGIO TESORO , Principiidi diritto tributario, Bari, Dott. Luigi Macri, Milan, 1948, pag.70.

51.-RAFAEL BIELSA, Estudios de Derecho Público, Tomo II, Sta. Edición, 1952, De Palma, Buenos Aires, Pag. 65.

52. EDUARDO GARCIA MAYNEZ. Introducción al Estudio del Derecho. editorial Porrúa, México, 1987. Pag. 324.

B I B L I O G R A F I A .

ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO ROLANDO, Obligación Tributaria, México, 1975.

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO, La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario, RTFF, Sto. Número, Extraordinario, México, 1971.

BERLIRI, ANTONIO: Principios de Derecho, Vol. I, Traductora Española, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 1987.

CADENA ROJO, JAIME, : Tribunal Fiscal de la Federación, (Efemerides), México, 27 de Agosto de 1986.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero, Vol. 1, Editorial De Palma, México, 1988.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1988, Pág. 547.

DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, Editorial Pac. México 1985.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, Fianzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1989.

FLORIS MARGADANT, GUILLERMO, Derecho Tributario, Cadenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México, 1986.

GARCIA MAYNEZ, EDUARDO, Introduccion al Estudio del Derecho, editorial Porrúa, México, 1987.

GELSI BIDART, ADOLFO, Para la noción de Caducidad, Revista de Derecho Iberoamericano, Año 1977, No. 2 v 7, Madrid España.

LEMUS GARCIA, RAUL: Derecho Romano (Compendio), Editorial Limsa, México, 1979.

LERDO DE TEJADA, FRANCISCO, Ensayos de Derecho Tributario, Editorial Jus, México, 1975.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Sva. Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1988.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.

RIVERA PEREZ CAMPOS, JOSE, Revista de Investigación Fiscal de la SHCP, No. 51, México, MZO 1970.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, Colección Textos Universitarios, México, 1983.

ROSSY HIPOLITO, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Bosch, Barcelona, 1959.

SAINZ DE BUJANDA. Notas de Derecho Financiero. Madrid, 1976.

SANCHEZ HERNANDEZ, MAYOLO. Derecho Tributario. Segunda Edición. Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

SERRA ROJAS, ANDRES, Ciencia Política, Editorial Porrúa, México, 1983.

TESORO GIORGIO, Principiidi diritto tributario. Bari, Dott. Luigi Macri, Milan, 1948,

LEGISLACION.

Código Civil para el Distrito Federal.

Código Fiscal de la Federación de 1939, 1967, 1982.

Código Fiscal de la Federación vigentes en 1990, 1995 y 1996.

Ley de Justicia Fiscal.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

OTRAS FUENTES.

Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., Tomo V, México 1975.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.