

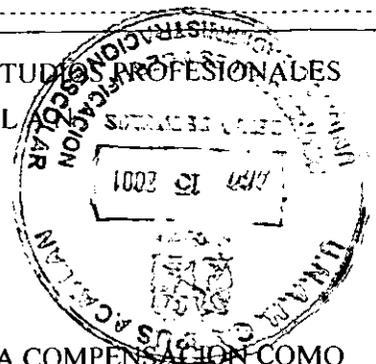
62



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

295265



ANALISIS JURIDICO DE LA COMPENSACION COMO FORMA DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DERIVADAS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: DANIEL CASTRO CASTAÑEDA

ASESOR: DR. GABINO E. CASTREJON GARCIA.



ACATLAN, EDO. DE MEXICO. JULIO DE 2001.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES

Por haber hecho de mí un profesionalista cumplido y dedicado con mi persona y con mis convicciones profesionales,

Por haberme enseñado que todo lo que se quiere en esta vida se puede obtener si se lucha incansablemente por ello con aínco y dedicación,

Por la dedicación que dieron en cuerpo y alma para educarme y formarme como persona y como profesionalista durante todos estos años,

Por todo su apoyo y comprensión durante los tiempos difíciles que pude haber pasado durante el transcurso de mi vida y de mi educación escolar,

Por toda la confianza que pusieron en mí aun cuando hubo cuestras difíciles de subir en mi trayectoria escolar y personal,

Porque aún cuando dudaron no perdieron la esperanza de que lograría salir adelante con o sin su apoyo,

Por haberme dado la vida y por haberla hecho lo mejor posible y cómoda tanto para mí como para mis hermanos,

Por ser mis padres y mis mejores amigos a lo largo de mi vida, escuchándome y aconsejándome aún y cuando en muchas ocasiones no haya hecho caso de ello,

Porque son lo más sagrado para mí;

Por todo eso y más le doy gracias a dios y le pido me de mucho más tiempo para estar y convivir con ustedes.

A MIS HERMANOS

A ustedes que a pesar de todo nunca perdieron la fe y la esperanza de que algún día llegaría a la cima, de que llegaría hasta el final y aun así ustedes saben que aún no he terminado, pero que sin embargo bien o mal siempre estuvieron ahí conmigo y me dieron su apoyo incondicional.

Porque a pesar de los problemas que en conjunto hemos tenido nunca habremos de separarnos ni darnos la espalda porque mal que bien siempre nos apoyaremos, porque saben que sin ustedes no lo hubiera logrado.

A ti Pablo Ivan que si nunca me hubieses estado recordando las cosas aunque me molestara tal vez no lo hubiese logrado.

A ti Paola Gabriela que eres una buena estudiante y que vas por el mismo camino porque espero ser un ejemplo de profesionalismo y dedicación para ti, esperando verte algún día llegar y superar el logro que ahora yo estoy obteniendo.

A ambos por ser mis hermanos y que no los cambiaría nunca, espero en dios que siempre permanezcamos juntos y unidos en las buenas y en las malas.

Recuerden que siempre estarán en mi corazón.

A MIS ASESORES

Aquellos quienes creyeron en mi y me dieron su apoyo profesional, de forma incondicional y que ofrecieron su sapiencia y experiencia para lograr la realización del presente trabajo, quienes no dudaron ni un momento que no erraría en el camino y me guiaron en la transformación final.

Al Dr. Eduardo Gabino Castrejon García, quien no dudo ni un momento desde que le expuse el tema en que lograría mi objetivo y que tuvo la convicción de que sería un trabajo de excelente calidad en contenido.

Al Lic. Juan Coronel Martínez, un ejemplo de dedicación y sapiencia, en el estudio del Derecho Fiscal y que sin su apoyo y sin su guía no hubiese sido posible la realización de esta tesis.

Al C.P. Francisco Cárdenas , excelente persona y profesionista quien dedico parte de su tiempo y espacio a el presente trabajo de tesis, quien dio oportunas y excelentes opiniones al mismo.

A todos ellos por su tiempo y dedicación, Gracias

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

A mi alma mater que durante décadas ha forjado hombres de provecho y excelentes profesionistas dentro de sus aulas, que ha visto pasar generaciones recorriendo sus centros educativos y ha otorgado sapiencia dentro de sus enormes bibliotecas, que ha optado por tener a los mejores profesores quienes a su vez han sido formados en la misma institución.

A mi universidad que a pesar de haber sido objeto de difamaciones y maltratos sigue ahí en pie de lucha por la educación, erguida y enorgullecida de las generaciones de profesionistas que de ella hemos emanado y que tenemos el deber de levantar el nombre de la Máxima Casa de Estudios no sólo de México sino de gran parte del mundo.

Y que no habremos de olvidar una de las frases más importantes de nuestras vidas.

POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU'

A MIS AMIGOS

Aquellos quienes siempre estuvieron, han estado y espero estarán en mi vida en las buenas y en las malas, quienes me han apoyado, me han dado su confianza y espero no defraudarlos nunca, quienes han de estar con migo una vez más en otro de los tantos logros en mi vida, así mismo a aquellos quienes también tuvieron su aportación para la obtención de este logro:

Dr. Manuel Fagoaga	Lic. Miguel Angel Aguilar
Lic. Patricia I. Vasconcelos	Lic. Alfonso Javier Flores
Lic. Leoncio Camacho	Lic. Ivonee Elizabeth Prado
Lic. Víctor Serna	Pedro UAM (especialmente gracias)
Homero Gutiérrez	Lic. Jessica Rodríguez
Paola de Gutiérrez	Laura Roldan
Oswaldo Ibarra	Tania Carrasco
Juan Manuel Chávez	Lic. Fernando Toxqui
Fernando Marín	Lic. Jesús Medina
Dra. Catalina Castro	Lidia Castañeda
Lic. Edith Garrido	C.P. Susana Peza

CAPITULO I
Régimen Financiero del Estado.

1.1. La actividad financiera del Estado.....	1
1.1.1. Aspectos que contiene.....	3
1.1.2. Los ingresos del Estado.....	5
1.2. Marco jurídico de los ingresos tributarios.....	7
1.2.1. Ley de Ingresos de la Federación.....	10
1.2.2. Clasificación de los impuestos.....	14
1.3. El gasto público.....	16
1.3.1. Clasificación del gasto público.....	16
1.3.2. Naturaleza jurídica del presupuesto de egresos.....	18
1.3.3. Preparación y aprobación del presupuesto.....	19
1.3.4. Ejecución del presupuesto.....	20
1.4. La administración de los ingresos y bienes del Estado.....	21
1.4.1. Finalidades y formas de control.....	21
1.4.2. Sistema de control.....	21
1.4.3. El control administrativo en México.....	22
1.4.4. Glosa de las cuentas.....	22

CAPITULO II
POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

2.1. La potestad tributaria.....	24
2.1.1. La potestad tributaria derivada del art. 31 fracción IV Constitucional.....	27
2.1.2. Momento en que se ejerce el poder tributario.....	29
2.1.3. El poder tributario originario y delegado.....	30
2.2. La competencia tributaria.....	32
2.2.1. Facultades exclusivas de la Federación.....	33
2.2.2. Facultades concurrentes de los Estados.....	35
2.2.3. La Hacienda Municipal.....	36
2.2.4. La Ley de Coordinación Fiscal.....	38
2.3. Los límites de la potestad tributaria.....	40

CAPITULO III DEL CREDITO FISCAL

3.1. De las obligaciones.....	45
3.1.1. De hacer.....	47
3.1.2. De no hacer.....	47
3.1.3. De tolerar.....	47
3.1.4. De dar.....	47
3.2. De las obligaciones fiscales.....	48
3.2.1. Obligaciones Formales.....	52
3.2.2. Obligaciones Sustantivas.....	53
3.3. Del crédito fiscal.....	54
3.3.1. Determinación del crédito fiscal.....	55
3.3.2. Formas de extinguir los créditos fiscales.....	59
3.4. De los impuestos indirectos.....	63
3.4.1. Características.....	64
3.4.2. Sistemas.....	65
3.4.3. Objetivos, ventajas y desventajas.....	65

CAPITULO IV EL CREDITO FISCAL EN MATERIA DE I.V.A.

4.1. Impuestos generales a las ventas.....	68
4.2. Momento en que se consideran efectuados los actos o actividades para I.V.A.....	75
4.3. Determinación del impuesto a cargo o saldo a favor.....	80
4.3.1. I.V.A. acreditable.....	80
4.3.2. I.V.A. trasladado.....	81
4.3.3. Saldo a cargo o a favor.....	84
4.4. De las formas de extinción que señala la Ley del I.V.A.....	84
4.4.1. De pago.....	85
4.4.2. ¿El acreditamiento?.....	86
4.4.3. La devolución.....	87
4.4.4. ¿ Es procedente la compensación como forma de extinción en el caso de I.V.A.?.....	89

CAPITULO V
LA COMPENSACION COMO MEDIO DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL
DERIVADO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

5.1. La compensación en el derecho privado.....	92
5.1.1. La compensación según el Código Civil Para el Distrito Federal.....	93
5.1.2. Efectos de la compensación.....	94
5.1.3. Requisitos de la compensación.....	94
5.2. La compensación en materia fiscal.....	95
5.2.1. La compensación según el art. 23 del C.F.F.....	96
5.2.2. Tipos de compensación según el art. 23 del C.F.F.....	98
5.2.3. La figura jurídica de la compensación en otras leyes fiscales. (Ley del I.S.R., Ley del IMPAC y Ley Aduanera).....	101
5.2.4. Aplicación del art. 23 del C.F.F. respecto de todas las leyes fiscales especiales, ¿es supletoria o integradora?.....	102
5.3. Aplicación del art. 23 del C.F.F. en la Ley del I.V.A.....	103
5.3.1. ¿Cuándo y como opera la compensación?.....	104
5.3.2. La compensación en pagos provisionales.....	105
5.3.3. La compensación en pagos anuales.....	107
5.3.4. Procedimiento de aprobación o rechazo de la compensación:.....	108
5.3.4.1. Aceptación tácita o ¿Esta obligada la autoridad a expresarlo por escrito al contribuyente?.....	109
5.3.4.2. Resolución desfavorable al contribuyente.....	110
5.4. Ventajas y desventajas de la compensación frente al acreditamiento y a la devolución.....	114
CONCLUSIONES.....	115
BIBLIOGRAFIA.....	119
LEGISLACION.....	121

INTRODUCCION

Aun cuando el Estado cuenta con recursos económicos, estos no son suficientes para cumplir los fines para los cuales fue creado, es por ello que necesita incrementarlos y una forma de hacerlo es a través de la imposición del pago de contribuciones, facultad que tiene como ente soberano y que ejerce por conducto del Poder Legislativo en el momento de expedir las leyes que determinan que hechos o situaciones son las que al producirse en la realidad, generan para los particulares la obligación del pago de las contribuciones.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado,. Es por ello que de su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico.

Sin embargo, como nos dice Pugliese, “Si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público”. Por ello sigue diciendo el autor, se deben establecer las bases éticas y jurídicas del hecho que ha existido en todas las épocas y en todos los Estados y que es el cobro de los tributos.

En ese sentido entendemos que el Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar.

Así tenemos que 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. A lo cual diría Rodríguez Lobato, "En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación"

En ese orden de ideas tenemos que la compensación como forma de extinción de las obligaciones fiscales, es el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra. De acuerdo con lo anterior, podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, 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.

Debido a ello, se entiende 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.

CAPITULO I

Régimen Financiero del Estado

1.1. La Actividad Financiera del Estado:

Al respecto, existen diversos autores quienes en sus obras conceptúan a la actividad financiera del Estado, como una forma en la cual el Estado se allega de recursos para lograr los fines públicos que él mismo tiene encomendados; es así, que el profesor De la Garza conceptualiza a la actividad financiera de la siguiente forma:

El Estado lleva a cabo diversas actividades para la realización de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desempeña diversas acciones que se encaminan al desarrollo de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado –como la de cualquier otra entidad pública o privada- tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos.¹

La actividad financiera del estado conoce, pues, tres momentos fundamentales:

- a) El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como por institutos de derecho público o por institutos mixtos,
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente;
- c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

En el mismo sentido, el profesor Delgadillo, nos manifiesta lo siguiente:

“La palabra finanzas se deriva de la voz latina *finer*, que significa terminar, pagar. Así el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma con que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de pagar. Es así que por finanzas debemos entender la materia relativa a los recursos económicos.

Las *Finanzas Públicas* constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines”.²

¹ DE LA GARZA, S., *Derecho Financiero Mexicano*, pp.3-4. 6ª. Edición 1999.

² DELGADILLO GUTIERREZ, L., *Principios de Derecho Tributario*, pp.21-22. 1998

Por otro lado, el profesor Mayolo nos dice lo siguiente:

“La actividad financiera del Estado es aquella que consiste en procurarse los recursos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes”.³

De dichos conceptos desprendemos que la actividad financiera del Estado está integrada por tres momentos:

- 1). La obtención de ingresos, que pueden provenir de llevar a cabo actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son los que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas o por actividades realizadas dentro del derecho público.
- 2). La administración y fomento de los recursos obtenidos, como ente de derecho público o como sujeto de derecho privado.
- 3). Las erogaciones necesarias para la realización de sus atribuciones y actividades tanto propias como de la sociedad que el Estado tiene a su cargo.

Así entonces podemos conceptualizar también a la actividad financiera del Estado viene a ser una noción equivalente a hacienda pública en su acepción funcional.

Es entonces derivado de ello que el profesor Jiménez González Antonio expone que existen tres momentos importantes dentro de la actividad financiera en sí:

- 1). Constituye un cometido del Estado. Un primer intento aproximador a dicha realidad permite aseverar a su favor una primerísima nota identificatoria, como es el hecho de que siempre la actividad financiera va a constituir una parcela dentro del universo del quehacer del Estado; por tanto, el fenómeno financiero sólo podrá ser atribuible al Estado por constituir una modalidad de la conducta del mismo.

Además, cabe señalar que el Estado requiere, para la satisfacción de sus necesidades, que son coincidentes con las del grupo social al que sirve, de la disponibilidad de una masa de recursos o medios económicos o monetarios, que conjuntados en forma debida con los medios materiales y humanos, da al Estado la posibilidad de hacer frente a la satisfacción de tales requerimientos, constituyentes de un elemento cambiante que plantean un reto a la habilidad del Estado moderno.

- 2). Su carácter económico.- En consecuencia, otra de las notas distintivas de la actividad financiera será la circunstancia de que siempre se traducirá en una conducta orientada a la obtención de medios económicos; es decir, de sumas de dinero, mismo que se convertirá, a través del gasto, en el cúmulo de satisfactores de la colectividad; de esa manera, ingreso y gasto constituyen las vertientes en que se bifurca la actividad financiera, integradas orgánicamente en el presupuesto.

³ SANCHEZ HERNANDEZ, M., Derecho Tributario, p. 7. 2ª. Edición. 1988.

3). **Carácter instrumental.**- surge de lo anterior una peculiaridad adicional que consiste en el carácter instrumental de la actividad financiera; o sea, tanto ingreso como gasto no constituyen un fin en si mismo, un medio para el logro de otros objetivos que seguramente van más allá de la simple cobertura de gastos.

Como un corolario de lo anterior se obtiene una nota adicional: Siempre que el Estado actúa como protagonista de la actividad financiera, lo hace en su plenitud de su poder de imperio, entonces, quedan excluidas todas aquellas conductas del Estado en que él mismo se coloca en igual rango que los particulares.

En estricto sentido, podemos decir entonces que la actividad financiera se desenvuelve dentro del marco de la administración pública y se orienta a la satisfacción de las necesidades colectivas. De ahí que uno de sus rasgos característicos sea su carácter finalista o instrumental.

Lo anterior de ninguna manera resulta suficiente para esclarecer la naturaleza o substancia de esta actividad; resulta innegable que en su génesis y desenvolvimiento concurren factores de índole económica, de substancia jurídica, de contenido político, etc.

1.1.1. Aspectos que contiene:

La actividad financiera del Estado cubre diversos aspectos a saber, ello derivado del fin que se persigue y considerando como los más importantes y los más relevantes según los tratadistas siguientes:

Según la teoría de diversos autores, son cuatro los aspectos que contiene la actividad financiera que ejerce el Estado:

a). **Aspecto Económico.**- Esa actividad financiera tiene, indudablemente, una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines, lo que condujo por largo tiempo a muchos autores a concluir que la ciencia de las finanzas públicas es una rama de la ciencia económica.

La tesis economista, sin negar la influencia mayor o menor de los otros factores le atribuye a la actividad financiera estatal una naturaleza económica, considerando que todas las cuestiones financieras hallan su solución en una teoría de la producción y el consumo de bienes públicos.

b). **Aspecto Político.**- No puede ocultarse el aspecto político que tiene el fenómeno financiero. "Si la actividad financiera constituye una parte de la Administración Pública" y está, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que sólo podrá tenerse un concepto preciso de la actividad financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales.

Esta dimensión política de la actividad financiera hace expresar que en los Estados modernos el derecho de consentir a la exacción de los tributos atribuidos en la Constitución directa o indirectamente a los ciudadanos, sólo puede entenderse en un sentido relativo: una negativa absoluta a consentir al Estado la exacción de medios económicos necesarios para su existencia equivaldría sustancialmente a un acto de rebelión política, a una negativa a consentir ulteriormente la existencia de aquella forma determinada de organización política.

La actividad financiera no puede considerarse más que como actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto soberanía.

c). Aspecto Jurídico.- Por otra parte, la actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de la actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo. El estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado corresponde al Derecho Financiero, en las obras clásicas que estudian la actividad financiera aparecen involucrados los aspectos económico y jurídico de esta actividad, concediéndose, por lo general, una atención exclusiva o preferente al aspecto económico.

Hoy en día se preocupa más por estudiar e investigar el aspecto técnico jurídico, despojándolo de los otros elementos que pueden enturbiar la visión de las cuestiones netamente jurídicas, o valiéndose de ellos con el exclusivo propósito de demostrar el perfil de las instituciones jurídico financieras en el cuadro general del Derecho Positivo.

d). Aspecto Sociológico.- La actividad financiera tiene también un aspecto sociológico, éste resulta que el régimen de los tributos y los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que latan en los grupos sociales como actúan dentro de cada organización política.

La política financiera implica siempre efectos redistributivos; la elección de los efectos imponibles, de los métodos de exacción y de los gastos a realizar, se produce siempre en base a un criterio que no puede desentenderse, al menos en parte, de la influencia de las fuerzas sociales que actúan dentro del Estado en cada época histórica

Así mismo, nos dice Escobar Ramírez⁴ en su libro principios de derecho fiscal, quien concibe solamente tres aspectos de los cuales nos menciona los siguientes:

a). Aspecto Político Filosófico.- No se concibe la existencia del Estado, por rudimentario que sea en sus formas o por evolucionado, que no requiera de este medio de vida. Primero para satisfacer las necesidades de los organismos rectores de la vida social y nacional y después para proveer a los elementos de la población de una serie de garantías y comodidades que han ido creciendo a medida que avanzaban las edades hacia un mínimo de perfeccionamiento.

⁴ ESCOBAR RAMIREZ, G., Principios de Derecho Fiscal, p. 123.

b). Aspecto Económico.- No existe razón más valedera que la necesidad de mantener al Estado y la consiguiente exigencia de que todo mundo brinde su aporte al respecto.

c). Aspecto Jurídico.- El impuesto como medio de cubrir las necesidades financieras, se funda desde el punto de vista del principio de la hipótesis necesaria de mantener y desarrollar la existencia del Estado, como la de toda corporación cimentada en la comunidad económica. El fundamento jurídico de la imposición sostiene, conduce a la cuestión del fundamento mismo del Estado y de otras comunidades económicas obligatorias. El fundamento del impuesto y por consecuencia del derecho de imposición se vincula íntimamente a la necesidad absoluta del Estado y del sistema de las comunidades económicas obligatorias de que existan y se devuelvan.

De lo anteriormente expuesto por los tratadistas estudiados, se puede concluir que son los cuatro aspectos más importantes y relevantes de la actividad financiera del Estado o que se encuentran vinculados con ella de forma más implícita y elemental para el desempeño de la misma; ya que si bien es cierto y como sabemos la Teoría General Tributaria nos maneja también los aspectos antes estudiados y descritos deduciendo de ello entonces que son los aspectos: Económico porque se ocupa de la obtención, manejo y destino de los recursos económicos en beneficio de la colectividad; Político porque el Estado para procurarse los recursos que necesita puede hacer valer su poder de supremacía o imperio; Jurídico porque la actividad que se lleva a cabo debe de estar dentro de un marco de legalidad, y Sociológico porque el Estado al desarrollar su actividad financiera debe considerar las necesidades sociales.

1.1.2. Los ingresos del Estado:

En primer lugar, por ingresos se entienden las sumas que en dinero, o en especie, percibe tanto el Estado como los demás entes públicos a través de los más diversos medios. Ahora bien, el carácter de públicos de tales ingresos debe entenderse como una consecuencia de la naturaleza del sujeto que los obtiene; es decir, se trata de ingresos públicos.

Dentro de los ingresos del Estado tenemos que algunos autores los dividen en dos partes siendo estos ingresos tributarios e ingresos no tributarios o financieros, para lo cual referimos al profesor Sánchez Mayolo⁵, que los define de la siguiente forma:

a). Ingresos Tributarios.- dentro de estos ingresos, quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones especiales.

b). Ingresos No Tributarios.- dentro de estos ingresos, quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, ya sea que se deriven de un acto de utilidad pública, un acto de derecho público o un acto de derecho privado.

⁵ SANCHEZ HERNANDEZ, M., op. Cit., p. 159. 2ª Edición, 1988.

El criterio de selección tiene que referirse, necesariamente, a la idea que nos sitúe ante la facultad o poder del Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; es decir, estaremos frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Por lo tanto, se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación, a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y a los derechos, así como a sus accesorios.

Como toda disposición legal, los tributos deben fundar su existencia en la Constitución, y si partimos del análisis de sus preceptos encontramos que no existe ninguna disposición expresa que defina a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin de obtener recursos, y sólo podemos derivar su base constitucional del artículo 31 fracción IV, donde queda establecida la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las entidades que integran la Federación, del Distrito Federal y de los Municipios, así como la facultad correlativa del poder legislativo de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73 fracciones VII y XXIX, y 74 fracción IV de la propia Constitución.

b). Ingresos no tributarios.- Este tipo de ingresos se deriva de la explotación de los recursos del Estado, como lo son la emisión de moneda y los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto. De ello podemos derivar la existencia de ingresos patrimoniales e ingresos crediticios.

Dentro de los patrimoniales se incluyen todos aquellos ingresos que el Estado percibe como contraprestaciones por los servicios que presta sin que correspondan a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado, es decir, los ingresos que el Código Fiscal de la Federación denomina Productos.

También quedan incluidos en este rubro aquellos ingresos que obtienen organismos descentralizados y empresas de participación estatal, ingresos que son producto de la propia riqueza del Estado y que forman parte de su patrimonio.

El otro apartado de los ingresos tributarios lo constituyen los crediticios, y son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos cualquiera que sea su denominación, pero que presenta la característica de tener que ser reembolsados en su oportunidad.

Nuestra Constitución en la fracción VIII del artículo 73, faculta al Poder Legislativo para sentar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar las operaciones que al efecto realice y para reconocer y disponer el pago de la deuda nacional. De acuerdo con esta facultad, el Congreso de la

Unión expidió la Ley General de Deuda Pública, que norma todas las actividades relativas a esta materia

1.2. Marco jurídico de los ingresos tributarios.

La Constitución Federal en su artículo 73, fracción VII, faculta al Congreso de la Unión para "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto", aún así, del Artículo 72, inciso h), se desprende que la iniciativa de la ley de ingresos debe ser discutida primeramente por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

La Ley de Ingresos de la Federación, que así se llama al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal esta autorizado para recaudar en un año determinado, y que por lo general, constituye una mera lista de "conceptos" por virtud de los cuales puede percibir dichos ingresos el Gobierno, sin especificar, los elementos de los diversos tributos: sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes secundarias respectivas.

Fraga⁶ concluye de lo anterior que en materia de impuestos existen dos clases de disposiciones: las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse y las que enumeran actualmente cuales impuestos deben causarse, pero el concepto de que cuando la decisión es en el sentido de que el impuesto se siga causando en la forma de alguna de las disposiciones de la primera clase, que están en vigor al expedirse la ley de ingresos, sólo se hace referencia a ella en los términos explicados anteriormente. En otros términos, la ley general que anualmente se expide con el nombre de Ley de Ingresos, no contiene sino un catálogo de los impuestos, que han de cobrarse en el año fiscal. Al lado de ella existen leyes especiales que regulan los propios impuestos y que no se reexpiden cada año cuando la primera conserva el mismo concepto del impuesto. (sic)

Partiendo de la idea de que el Estado para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos necesita, entre otros, de elementos de contenido económico, se justifica la existencia de los ingresos públicos.

En su acepción más amplia, entiéndase por Ingreso Público, todo bien susceptible de apreciación en dinero, que el Estado obtiene con base en la ley, y que parte de lo siguiente:

a) Su fuente puede ser de la explotación de los bienes patrimoniales del Estado o por cualquier otra causa señalada en las disposiciones legales, dentro de las cuales destacan las contribuciones que obtiene de los gobernados.

b) El apoyo legal de la percepción de esos ingresos está expresamente regulado en la Ley de Ingresos.

⁶ FRAGA. G.. Derecho Administrativo, p. 266. 12ª. Edición, 1968.

c) La finalidad de los ingresos obtenidos, es el cumplimiento de las atribuciones del Estado principalmente la satisfacción de las necesidades colectivas, todo lo cual se contiene en el Presupuesto de Egresos.⁷

Así entonces, los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario o Derecho Fiscal, en su acepción más amplia.

Tenemos entonces que los caracteres o características del tributo son:

Carácter público.

Actualmente se considera que el tributo tiene un carácter público, es decir, que constituye un parte del Derecho Público. Antiguamente imperaban las llamadas teorías privatistas que bien lo concebían como un derecho o carga de la naturaleza real, parecida a la *obligatio ad rem*, del antiguo Derecho Romano, o bien concebían el tributo como la prima del seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute, como lo expresaba Girardin, según cita de Jéze.

Hoy día la generalidad de los autores admiten la idea de que a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.), los tributos, en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.

Relación de derecho personal, obligatoria.

El tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie.

Tal relación, que recibe el nombre de relación tributaria, y a la cual dedicaremos el estudio de un capítulo posterior, es una relación personal, es decir, una relación de derecho y no una relación de poder, una relación obligatoria y no una relación de carácter real.

Pero además de la relación que tiene por objeto el pago de la prestación en dinero o en especie, y que llamamos relación tributaria sustantiva, existen o pueden existir –según el régimen de cada tributo en particular –, otras relaciones de carácter accesorio, cuyos sujetos pasivos pueden ser el mismo sujeto obligado al pago de la prestación principal y en otros casos otros sujetos, como sucede en las obligaciones de garantía, de intereses, de multas, etc.

⁷ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, M.. Derecho Tributario, p. 157. 2ª. Edición, 1988

Por último, además de la relación tributaria principal y de las accesorias, todas las cuales tienen un contenido económico, se producen o pueden producirse a cargo de los sujetos de aquellas relaciones o de otras personas, otras relaciones cuyo contenido puede consistir en prestaciones de hacer, o en abstenciones o prestaciones de no hacer, o en simples tolerancias, las cuales se conocen con el nombre de relaciones formales o administrativas, cuya finalidad última es la de favorecer o asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea porque esa obligación exista realmente o bien porque exista la posibilidad de llegarse a producir.

Por lo tanto, nos encontramos con que el objeto que tienen los tributos es proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.

Hemos visto anteriormente que una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesario para que el Estado pueda realizar las funciones que le competen, y que para ello requiere de ingresos, la mayor parte de los cuales, en la época moderna, se le proporcionan por medio de los tributos.

Por esta razón la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Mexicana establece que existe la obligación de “contribuir” para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en donde residan (los contribuyentes) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Y la Suprema Corte de Justicia en la jurisprudencia núm. 541 ha definido que de acuerdo con el antes citado precepto constitucional, “para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos”.

Así también nos encontramos con que los tributos deben ser justos o equitativos de ello que la Constitución Federal, en su Artículo 31, fracción IV, dispone que las contribuciones (o sean los tributos en general), deben ser proporcionales y equitativas. Como lo hemos visto al analizar las limitaciones constitucionales al ejercicio del Poder Tributario, tal requisito puede concretizarse en la afirmación de que los tributos deben ser justos. Los tributos que no tienen las características de tales, es decir, que no son proporcionales y equitativos son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo.

En el Derecho Presupuestario existe el principio llamado “de unidad de caja” o de “no afectación de recursos”, que consiste en que los recursos que obtiene el Estado no tengan una “afectación especial a gastos determinados, sino que ingresen a formar un fondo en común y sirvan para financiar todas las erogaciones”.

El principio de no-afectación de recursos es apropiado para los impuestos y para los derechos; en cambio, creemos que la naturaleza misma de las contribuciones especiales, que se establecen para la realización de obras públicas concretas y determinadas, requiere precisamente que los ingresos que produzcan dichas contribuciones especiales que se destinen específicamente a la realización de las mismas.

1.2.1. Ley de Ingresos de la Federación:

Como punto de referencia para el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado tenemos como elemento fundamental la ley que los regula, denominada Ley de Ingresos de la Federación, emitida anualmente por el Poder Legislativo en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV de la Constitución, y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73.

La Iniciativa de la Ley de Ingresos según Sergio Francisco De la Garza, nos dice que la Constitución Federal de 1857 (Art. 69) concedía de manera expresa al Ejecutivo Federal el derecho de iniciativa de la Ley de Ingresos, por considerar que el Poder Ejecutivo estaba en condiciones mejores que el propio Legislativo para conocer las condiciones particulares económicas del país y por consecuencia de determinar las posibilidades del mismo para contribuir a los fondos públicos. Sin embargo, el precepto desapareció en la Constitución de 1917 y sólo quedó la facultad general de iniciativa que reconoce al Presidente de la República la fracción I del Artículo 71. Sin embargo, las consideraciones de orden práctico que fundaron la disposición legal de la Constitución de 1857 han substituido, y por eso en la realidad el Congreso, aunque no obligado legalmente, espera del Ejecutivo la remisión del proyecto correspondiente, y por su parte este Poder no ha dejado de presentar la iniciativa, considerando que de otra manera faltarían la previsión y los cálculos necesarios para mantener el equilibrio financiero del Estado. La iniciativa del Ejecutivo contiene una exposición de motivos en la que se resumen las consideraciones de orden económico y de política fiscal que lo inspiran.⁸

Los ingresos del Estado, están previstos en el presupuesto de cada año el cual tiene que estar sujeto a principio de legalidad.

La clasificación y sistematización de los ingresos y de los gastos públicos fue planteada por la Escuela denominada Cameralista que surgió del Siglo XVII. Esta escuela clasifica los ingresos públicos:

- a) En recursos provenientes de las contribuciones;
- b) Los que producen las empresas del Estado;
- c) Los que provienen de crédito público

⁸ DE LA GARZA, S., Derecho Financiero Mexicano, pp. 111-112. 6ª. Edición, 1999.

El artículo 74, fracción IV de la Constitución Federal, que faculta a la Cámara de Diputados para discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlos

Las constituciones de los Estados también facultan a sus órganos legislativos para expedir las leyes de ingresos y los presupuestos de egresos, tanto para los Estados como para los Municipios.

La Ley de Ingresos de la Federación que se publica anualmente en el Diario Oficial a fines de diciembre, hace una enumeración de las cantidades globales que estima podrían ser recaudadas al año siguiente, pero no debe hacer ninguna referencia a los sujetos del tributo, a la forma de recaudar las contribuciones; no menciona el pago, las deducciones, la extinción de los créditos fiscales, los impuestos por salarios, por honorarios, etcétera, y deja a las leyes especiales su regulación.

La ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1º establece que en el ejercicio fiscal del año correspondiente, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que menciona.

a) Impuestos

El Código Fiscal de la Federación se refiere a los ingresos del Estado, ya sea los que exige en ejercicio de su poder de imperio, como los que percibe por la explotación de bienes o recursos propios de la nación.

De acuerdo con el Código citado, los impuestos quedan comprendidos dentro del concepto genérico de contribuciones, que son aquellos ingresos que recibe el Estado como resultado de un acto jurídico unilateral.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación forma cuatro grupos de ingresos que integran las llamadas contribuciones:

- a) Los Impuestos;
- b) Las Aportaciones de Seguridad Social;
- c) La Contribución de Mejoras y;
- d) Los Derechos.

Los ingresos mencionados en los anteriores incisos, son los que la doctrina conoce como Tributos, los que se definen como: “Las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

“La Enciclopedia Jurídica Omeba, cita entre otras las siguientes definiciones.

Montesquieu dice que las rentas del Estado (comprendiendo en ellas, naturalmente, al impuesto) son las partes de sus bienes que da cada ciudadano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente.

Colmeiro expresa: Llámase impuesto o contribución la cuota parte de su fortuna, que el ciudadano pone en las manos del gobierno para atender a las cargas del Estado.

Hurtado define: El impuesto puede definirse como: La participación que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado.

H. Denis define: Impuesto es la contribución obligatoria del individuo a las cargas que la conservación y el desenvolvimiento del conjunto del cuerpo social impusieron a las generaciones pasadas y en pago de los servicios públicos que exigen de la generación presente.

Cossa establece: Impuesto es una cuota determinada y proporcionada de la riqueza de los particulares, que con la autoridad del Estado, de la provincia o municipio se reservan para proveer a una parte de los gastos públicos hechos en ventaja de la generalidad de los contribuyentes".⁹

b) Aportaciones de Seguridad Social

La Seguridad social como actualmente la conocemos, no surgió repentinamente, sino que es producto de anteriores y progresivos intentos hasta llegar a nuestros días.

En México se abre el camino hacia la seguridad social a principios de 1900. José Vicente Villada Gobernador del Estado de México promulgó en 1904 la Ley de Accidentes de Trabajo, seguido por Bernardo Reyes Gobernador de Nuevo León quién publicó una ley en 1906.

Quienes afirman que las cuotas obrero patronales tienen su fundamento en el artículo 123 y no en el artículo 31 constitucionales, razonan que esas cuotas atienden al riesgo y no a la proporcionalidad como acontece en los impuestos y que, por tanto son de naturaleza laboral y no fiscal.

Quienes afirman que las cuotas obrero-patronales son de naturaleza fiscal y no laboral, manifiestan que, aunque el fundamento de la seguridad social es el artículo 123 constitucional, no es incompatible con la ley ordinaria que establezca que esas cuotas sean de naturaleza fiscal y que, por tanto tenga aplicación el artículo 31 de la Constitución.

Las cuotas obrero patronales nacen por un acto unilateral del poder público en ejercicio de su poder de imperio, su pago coactivo, su recaudación está sujeta a reglas especiales y su objeto consiste en garantizar al individuo y a la colectividad, el derecho a la salud, la asistencia médica y otros beneficios más; así que por su esencia esas cuotas satisfacen las características de toda contribución, por lo que podemos concluir que su naturaleza es fiscal, sin duda alguna, y tiene aplicación la facción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

⁹ ESCOBAR RAMIREZ. G., Principios de Derecho Fiscal, pp. 69-70. 1997.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 2º, fracción II dice: Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

El último párrafo de la fracción IV del artículo citado dice: cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

c) Contribuciones de Mejoras

La Contribución de Mejoras es una figura jurídica tributaria por cuanto que el Estado mismo a través del poder legislativo, la impone con el carácter de obligatoria a los particulares. Como toda contribución, la de mejoras se establece por ley, se trata de una obligación de derecho público, el Estado como sujeto activo, la exige en ejercicio de su poder de imperio y lo pagan en su calidad de sujetos pasivos, las personas físicas y morales que reciben un beneficio concreto por la construcción de una obra pública o la prestación de un servicio público.

d) Los Derechos

Los derechos, también llamados en otras legislaciones: tasa o taxa constituyen igualmente un ingreso fiscal; su noción ha sido bastante discutida por los especialistas en la materia, quienes no concuerdan en sus conclusiones.

Los derechos también llamados tasas, de acuerdo con las definiciones y criterios sostenidos, se rigen por el principio de la contraprestación semejante a lo que acontece en la economía privada, pero se distinguen porque son exacciones percibidas por servicios que presta la administración pública, los cuales no son confiados a los particulares. Los derechos afectan por lo tanto a un servicio o uso determinado y no a los servicios públicos generales indivisibles por los que se paga el impuesto. Los derechos no son obligatorios ya que al particular no se le exige usar forzosamente el servicio.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en su fracción IV dice: Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

De acuerdo con la anterior disposición, las contribuciones denominadas derechos, provienen ya sea por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación o bien, por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

e) Aprovechamientos

Se entiende por tal, los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Naturalmente son accesorios de los aprovechamientos y participan de su naturaleza los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% por la expedición de cheques no pagados por la sociedad nacional de crédito.

f) Productos

El artículo 3º del Código Fiscal de la Federación en su tercer párrafo dice que: Son productos las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes del dominio privado.

El concepto de producto se divide en dos partes:

- a) Ingresos por actividades del Estado en sus funciones de derecho privado
- b) Ingresos por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.

g) Rezagos

“Este rubro se refiere a ingresos procedentes de contribuciones no comprendidas en los puntos anteriormente enumerados, causadas en ejercicios fiscales anteriores, y cuyo pago se efectúa en un ejercicio posterior. La Ley de Ingresos no los menciona como *rezagos*, pero la doctrina los identifica así, y se piensa que es un desacierto del legislador no llamarlos por su nombre.”¹⁰

1.2.2. Clasificación de los impuestos:

a) Ordinarios y Extraordinarios

Son impuestos ordinarios los que forman parte de los ingresos normales del fisco, y que subsisten a través de los diversos ejercicios anuales como acontece con el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado que aparecen en cada año.

Son impuestos extraordinarios, los de carácter excepcional en su recaudación o en su cuantía; tienen vigencia transitoria y sirven para cubrir una urgente necesidad de la administración, como en casos de guerra, pagar la deuda pública o realizar una obra excepcionalmente importante.

¹⁰ MABARAK CERECEDO, D., Derecho Financiero Público, n. 18, 1995.

b) Directos e Indirectos

Existen varios criterios doctrinarios que tratan de distinguir la diferencia entre ambos impuestos. Un antiguo criterio es el llamado administrativo que considera como impuestos directos los que recaudan regular y periódicamente porque la administración cuenta con nóminas administrativas, padrones, catastros, o sea, que la administración ejerce control sobre los individuos registrados. Son indirectos los que se recaudan en forma intermitente o discontinua, a personas indeterminadas que pagan el impuesto al momento de adquirir las cosas o realizar los hechos como sería el impuesto al valor agregado.

c) Originarios y Derivados

Se entiende por Ingresos Originarios los provenientes de la explotación y enajenación de los bienes patrimoniales del Estado, tanto territoriales, industriales, comerciales, etcétera. Cabe hacer notar que cuando el Estado actúa para obtener tales ingresos lo hace colocándose al nivel de los sujetos particulares, de tal manera que el derecho que regula tales operaciones será el mismo que rija las similares entre particulares.

Derivados, son aquellos que provienen de la coacción ejercida por el Estado sobre los administrados o gobernados; un ejemplo típico de tal categoría lo constituyen los ingresos provenientes de los tributos como lo señala el Código Fiscal de la Federación en su Art. 2°.

d) Reales y Personales

Los impuestos reales se establecen tomando como criterio para el gravamen tan sólo los bienes o derechos sobre los que recae; gravan por tanto la riqueza considera objetivamente, sin atender a la situación personal de quien la posee, como acontece en el impuesto predial, el impuesto sobre las construcciones o el impuesto sobre la tenencia de automóviles. Impuesto personal es aquel que grava la riqueza, pero subjetivamente considerada, es decir, atendiendo a la situación económica del contribuyente, a su capacidad contributiva.

e) Específicos y Ad-valorem

El impuesto específico toma en cuenta sólo la medida, el peso o la cantidad sin importarle su calidad o precio; el impuesto ad-valorem sí toma en cuenta el precio y la calidad del producto o cosa que grava.

f) Federales, Estatales y Municipales

Esta clasificación se justifica, según sea la entidad que conforme a la ley tenga el derecho a percibirlos; así entonces serán Federales todos aquellos impuestos que de acuerdo a la ley solo tenga derecho a cobrar la Federación, en el caso de los Estatales, serán aquellos que por disposición de ley y conforme a los convenios de coordinación fiscal celebrados con la Federación tengan derecho estos a percibir, y por ultimo serán

Municipales, los que las disposiciones fiscales municipales establezcan y los que los Estados les concedan como tales

1.3. El Gasto Público:

El gasto público estará constituido por cualquier erogación realizada por el Estado u otro ente público y destinado a la consecución de los objetivos y metas propuestos, para brindar los servicios necesarios por parte del Estado hacia los gobernados.

“Gasto público, es la utilización de recursos presupuestarios para la realización de actividades de interés público, de acuerdo con las autorizaciones presupuestarias. Constitucionalmente, el gasto público realizara una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.¹¹

Expresa Fraga¹² que existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el Presupuesto de Egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.

La Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público define que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así como pagos de pasivo o deuda pública, que realizan las diversas entidades.

1.3.1. Clasificación de los gastos públicos:

Todo presupuesto debe de tener una clasificación de los gastos públicos, en forma que se facilite la formulación, ejecución y contabilización del presupuesto. Este sistema debe ser uniforme para coordinar los planes de desarrollo económico y social con los presupuestos, como es el deseo de la época moderna. Según la clasificación que sé adpte será la información que se obtenga y el uso que se le pueda dar.

Siguiendo las teorías de algunos autores, las clasificaciones más importantes de los gastos públicos son:

a). Administrativa, por ramos y por instrucciones.- Esta es la clasificación de los presupuestos tradicionales, si bien se mantiene en presupuestos organizados por el moderno sistema programático. Es el caso de México.

¹¹ DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA, Editorial Espasa Calpe, S.A., p. 455. 1991.

¹² FRAGA, G., Derecho Administrativo, p.270. 12ª. Edición. 1968.

El sector público comprende dos partes: el centralizado y el descentralizado o paraestatal. El sector central o gobierno, comprende los tres poderes: Legislativo Ejecutivo y Judicial. El sector paraestatal comprende los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal

b). Según el objeto del gasto.- Esta clasificación tiene por finalidad identificar las cosas que el gobierno compra en un presupuesto por programas no desaparece la clasificación por objeto del gasto, sino que, por el contrario se le utiliza para especificar la composición de los gastos que es necesario hacer en cada programa para cumplir sus objetivos. Esta clasificación permite ordenar y clasificar sistemáticamente los usos que se darán al dinero asignado a cada programa o actividad; para ello, debe identificar el tipo de bienes y servicios que se van a comprar para cumplir los programas.

c). Económica.- Esta clasificación identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Muestra la parte de los gastos que las entidades destinan a sus operaciones corrientes y la parte que destinan a creación de bienes de capital. Es una herramienta de análisis fiscal para los niveles de decisión y de planificación. Permite por un lado, verificar la magnitud de la presión tributaria en el sistema económico y la manera en como se reparte el gasto público entre gastos corrientes, transferencias e inversiones. La información resultante de esta clasificación es de importancia tanto para la administración pública, pues a través de ella se da cuenta de la tendencia a abarcar responsabilidades en el proceso de desarrollo, como para la programación general, ya que evidencia de que manera el sector público participa en la formación de los grandes agregados económicos, y especialmente en la formación bruta de capital.

d). Por funciones.- Esta clasificación agrupa las transacciones del gobierno, según la finalidad particular a que se destinen. Su objetivo consiste en presentar una descripción que permita informar al ciudadano común sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales que se cubren con el dinero que se paga en forma de impuestos y la proporción de los gastos públicos que se destinan a cada tipo de servicio.

e). Sectorial.- Esta clasificación tiene por objeto dar una idea de la magnitud del gasto público según los distintos sectores de la economía y al mismo tiempo evidenciar al nivel de los distintos programas que se encuadran en cada uno de estos sectores. La clasificación sectorial muestra la magnitud de la participación del sector público en cada uno de los distintos sectores, permitiendo en esa forma establecer las relaciones de interdependencia del sector público y el privado, por sectores y también globalmente. La clasificación sectorial del gasto está, pues, más orientada hacia el análisis del desarrollo y de la programación que todas las demás clasificaciones, y eso es lo que la distingue sobre todo de la clasificación funcional que pone en evidencia los propósitos institucionales del sector público.

f). Por programas o actividades.- Esta clasificación tiene por finalidad permitir la identificación del conjunto de resultados a obtener dentro de cada sector de actividad del Gobierno, clasificados por separado.

Así mismo, permite crear orgánicamente las unidades presupuestarias a las cuales se asignaran los recursos correspondientes, en función de las cosas que el Gobierno hará. Los programas, subprogramas, actividades y proyectos pasan a ser así una unidad del control y contabilidad del gasto público.

Además de traducir los objetos que el Gobierno persigue, la clasificación por programas permite la cuantificación de las metas programadas de los costos correspondientes. Es útil destacar, asimismo, su importancia como pauta para fijar la estructura de los planes de corto y mediano plazo del sector público.

Los programas pueden ser de tres clases, los de *funcionamiento u operación* que son los que están destinados a producir servicios; los de *inversión*, que son los destinados a producir bienes de capital; y los de *financiamiento* incluyen las transferencias destinadas a financiar consumos o inversiones del Gobierno o del sector privado.

1.3.2. Naturaleza jurídica del presupuesto de egresos:

En la doctrina extranjera se ha discutido mucho en relación a, si el presupuesto de egresos tiene el carácter de acto legislativo tanto en su aspecto formal como en su aspecto material. Gran parte de la discusión en la doctrina extranjera ha surgido con motivo de que el acto del presupuesto comprende no sólo los egresos, sino también los ingresos.

En México, Fraga expone “que para poder llegar a una conclusión sobre el particular, es necesario conocer a fondo los efectos jurídicos que produce el Presupuesto”.

Los efectos del Presupuesto de Egresos según Fraga¹³, son los siguientes:

- a). El presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos.
- b). El Presupuesto constituye la base para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo puede rendir al Legislativo.
- c). El Presupuesto, consecuentemente, produce el efecto de descargar de responsabilidad al Ejecutivo, como todo manejador de fondos se descarga cuando obra dentro de las autorizaciones que le otorga quien tiene poder para disponer de esos fondos.
- d). A su vez, el Presupuesto es la base y medida para determinar una responsabilidad, cuando el ejecutivo obra fuera de las autorizaciones que contiene.

“El primero de los efectos jurídicos señalados, del que son corolario los demás, es el que en realidad viene a dar la clave para la solución del problema que tenemos planteado. Otorgar una autorización no es otra cosa sino realizar la condición legal necesaria para

¹³ FRAGA, G.. Derecho Administrativo. p. 277. 12ª. Edición. 1968.

ejercer una competencia que no crea el mismo acto de autorización, sino que esta regulada por una ley anterior.

Tan es esto exacto, que la Cámara de Diputados no podría dar su autorización a otro órgano del Estado que no sea el Ejecutivo, esto porque, de acuerdo con nuestro régimen constitucional, dicho poder es el competente para el manejo de los fondos públicos”.¹⁴

No puede por tanto, decirse que la Cámara, por medio del presupuesto, dé nacimiento a una situación jurídica general, condición indispensable para que haya acto legislativo, en tanto que sí debe afirmarse que, como determina la aplicación de una regla general a un caso especial en cuanto al concepto, al monto y al tiempo, está realizando un acto administrativo, con todos los caracteres que a este reconocimos en su lugar oportuno.

1.3.3. Preparación y aprobación del presupuesto:

La Constitución Federal y la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público disponen que el Ejecutivo debe hacer llegar a la Cámara de Diputados el proyecto de Presupuesto de Egresos a más tardar el día último del mes de noviembre. El Secretario de la SHCP debe dar cuenta del proyecto a la Cámara, lo que hace mediante comparecencia personal. La discusión de este proyecto debe ser precedida por la aprobación de la Ley de Ingresos.

Una reforma a la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público dispone que el Poder Judicial, a partir del primero de enero de 19980, a través de su órgano competente, debe formar su respectivo Proyecto de Presupuesto y enviarlo oportunamente al Presidente de la República para que ordene su incorporación al Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, atendiendo a las precisiones de ingresos del gasto público federal. De esta manera se salvaguarda la separación de poderes y autonomía del Poder Judicial.

Por lo que hace al poder legislativo no existe ningún problema legal para que a través de sus respectivas comisiones formule sus presupuestos y les apruebe o modifique como lo juzguen conveniente el proyecto que le envíe el Ejecutivo.

“La elaboración del presupuesto de Egresos de carácter programático supone una activa participación de las diversas entidades presupuestarias, es decir, los Poderes Legislativo y Judicial, la Presidencia de la República, las diversas Secretarías y Departamentos de Estado, los organismos descentralizados, las empresas paraestatales y los fideicomisos, en donde se elaboran los respectivos programas y subprogramas, que luego pasan a la Dirección General de Política Presupuestal, para que el secretario lo presente al Presidente de la República”.¹⁵

La Cámara de Diputados debe dar atención inmediata a la iniciativa de ley de Ingresos, a fin de que, una vez sancionada por ella, la remita al Senado, para los mismos

¹⁴ DE LA GARZA, S., op. Cit., p. 130.

¹⁵ Ibidem, pp. 155-159.

efectos, y enseguida la Cámara de Diputados debe ocuparse del proyecto de Presupuesto de Egresos.

Aprobado el Presupuesto de Egresos, con las modificaciones que le haya introducido la Cámara de Diputados, el Presidente de la República no tiene más que promulgar y publicar el decreto aprobatorio, pues no existe para él el derecho de veto.

1.3.4. Ejecución del presupuesto:

En la ejecución del Presupuesto de Egresos intervienen, según el caso, el presidente de la República, los Secretarios de Estado por lo que se refiere al gasto público de sus respectivos ramos y programas, los Secretarios y los Directores Generales y Directores, por lo que se refiere a los programas y subprogramas que están bajo su responsabilidad, la Tesorería y la Subtesorería de la Federación así como sus auxiliares.

Efectivamente, una de las características de los presupuestos programa es señalar con precisión a las entidades y unidades responsables de la ejecución del presupuesto. Por esa razón el decreto aprobatorio del presupuesto de egresos dispone que en cada una de las dependencias y entidades, los encargados de los programas y subprogramas serán los responsables, tanto del avance físico como del manejo de los recursos económicos.

En lo que se refiere al Poder Judicial de la Federación, es la Suprema Corte de Justicia quien define qué funcionarios están autorizados para manejar el ejercicio de su presupuesto.

Lo mismo sucede con el Poder Legislativo, en que la comisión respectiva, designada por sus propios miembros, es la encargada de manejar el presupuesto de cada una de las Cámaras de Diputados y de Senadores.

La nueva Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público ha introducido cambios muy importantes en el sistema de autorizaciones de cargo al presupuesto, al eliminar los controles de autorización previa y de acuerdo con la ley anterior se había venido exigiendo.

De acuerdo con la nueva ley, la autorización originaria del gasto corriente o la inversión radica en el programa. De esa suerte, los encargados de las unidades que administren un programa aprobado en el presupuesto de egresos tienen la facultad para, bajo su responsabilidad, autorizar cargos a las partidas del correspondiente programa.

Las afectaciones al presupuesto de egresos de la federación son captadas por la Tesorería de la Federación y las Delegaciones Regionales de la Subsecretaría del Presupuesto, en donde se registran por medio de la documentación que les remiten las oficinas pagadoras de la Tesorería de la Federación.

1.4. Control y evaluación administrativos del gasto público

En el presupuesto tradicional se sentía la necesidad de que en el ejercicio del presupuesto fuera debidamente controlado con miras a evitar irregularidades que pudieran cometerse y en su caso para buscar el castigo de dichos ilícitos. Sin embargo, el control se enfocaba más a evitar las faltas de honradez que en buscar que se cumpliera con los fines del presupuesto.

En cambio en el presupuesto por programas, se presenta la urgente necesidad de controlar, por una parte, el ejercicio del presupuesto, y por la otra parte el cumplimiento de los programas, para saber si se han cumplido las metas y objetivos que se propone el presupuesto programático.

1.4.1. Finalidades y formas de control:

Desde el punto de vista teórico, es posible apreciar la función controladora desde diversos puntos de vista y clasificarla de este modo:

- 1) Según las personas afectadas, en control de los ejecutores administrativos y de los funcionarios contables.
- 2) En cuanto a los hechos realizados, en control de los recursos y control de erogaciones.
- 3) Considerando la oportunidad en que se ejerce la fiscalización, en control preventivo, que tiene lugar antes o durante la operación de ejecución propiamente dicha, y control definitivo.
- 4) Según la naturaleza de los órganos intervinientes, en control administrativo, judicial y político.

Por supuesto que en la práctica tales aspectos se combinan, manifestándose en variadas modalidades, pero la clasificación que ofrece mayor interés y se tiene en cuenta generalmente, es la última, esto es, la relacionada con la naturaleza de los organismos actuantes.

En el sistema legislativo el control realizado, cuando menos en principio, por el parlamento, a través de departamentos o comisiones que dependen directamente de él; en cambio, en el sistema de tipo jurisdiccional o francés, el control se lleva a cabo por un tribunal independiente de gran prestigio, aunque ese control se complementa con uno de tipo administrativo interno y de otro final, realizado por el parlamento.

1.4.2. Sistema de control:

México tiene dos tipos de control del gasto público. Uno administrativo y otro legislativo.

El control administrativo puede ser interno, si está a cargo de uno o varios órganos dependientes de la propia administración, y externo si lo realiza un órgano especializado con autonomía funcional, y al que se denomina contraloría o tribunal de cuentas.

Hoy en día, el Estado Mexicano cuenta con una nueva secretaria, a la cual se le reconocen las facultades de control y vigilancia del desempeño, gasto y control presupuestario y de personal, de las demás entidades federativas, llamada Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

En cuanto a lo que hace al control Legislativo en México, la Constitución Federal dispone, que el Congreso tiene facultades para examinar la cuenta que anualmente debe presentar el Poder Ejecutivo, debiendo comprender dicho examen no sólo la conformidad de las partidas gastadas de acuerdo con el Presupuesto de Egresos, sino también la exactitud y justificación de tales partidas.

1.4.3. El control administrativo en México:

En un presupuesto de programas y actividades tiene una mayor importancia y trascendencia la contabilidad, que en un sistema tradicional de presupuesto. Además, tanto presupuesto como programa deben estar íntimamente relacionados, lo que no debe olvidarse.

Cuando los países cuentan con un presupuesto programa se deben establecer normas de fiscalización flexible que permitan adaptar los programas a las cambiantes contingencias de la vida nacional. Esto no significa esconder la necesidad de un sistema fiscalizador eficiente y responsable. La rigidez de los sistemas ha hecho que en muchos países el elemento predominante en la ejecución presupuestaria, sea, el último término, la excesiva fiscalización contable, al extremo de que la política de realización de los presupuestos queda prácticamente subordinada a ella.

Llenadas las exigencias, el gobierno estaría en situación de cumplir sus funciones en materia de contabilidad y administración. Hasta hace pocos años, sólo se consideraban las finalidades contables; en fecha más reciente se ha afianzado la idea de que la contabilidad fiscal debe servir como instrumento de administración y gerencia, proporcionando antecedentes para el análisis económico y la planificación.

1.4.4. Glosa de las cuentas:

Para fines de control, cada Secretaría y Departamento de Estado debe hacer una glosa de sus propias cuentas. Para ello cada entidad federativa cuenta con una unidad de auditoría interna. Las entidades paraestatales rinden cuentas a la secretaria que actúe como su coordinadora.

“Por glosa se entiende la revisión, depuración y liquidación de las cuentas rendidas, mediante la verificación de las circunstancias siguientes:

- I. Que los cobros se hayan efectuado de acuerdo con lo que prevengan las disposiciones legales aplicables;
- II. Que las erogaciones se hayan hecho con sujeción a las disposiciones legales que deban observarse y previa la autorización correspondiente;
- III. Que tanto los cobros como las erogaciones se encuentren debidamente comprobados;
- IV. Que las operaciones aritméticas sean exactas, y
- V. Que sea correcta la aplicación de contabilidad.

La glosa de las operaciones de ingreso, en la parte que se refiere al debido cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, comprende la comprobación de la exacta aplicación de éstas en la liquidación del crédito fiscal y debe basarse en lo que prevengan las leyes o estipulaciones que rijan el ingreso percibido.

La glosa de las operaciones de egreso, en lo que se refiere con el cumplimiento de las disposiciones legales que hubieren de observarse y al otorgamiento de la autorización previa, comprende, así mismo, el examen de la correcta aplicación de estas disposiciones en la liquidación del egreso y se rige por lo que prevengan las Leyes del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y de la Tesorería de la Federación, y, en su caso, las demás disposiciones legales o estipulaciones especiales racionales con el egreso de que se trate”.¹⁶

Como resultado de la glosa, pueden resultar observaciones que pueden ser de tres clases: a) de orden; b) por falta de justificación, y c) por falta de comprobación.

¹⁶ DE LA GARZA. S., Derecho Financiero Mexicano. p. 188. 6ª. Edición, 1999.

CAPITULO II

Potestad Tributaria del Estado

2.1. La potestad Tributaria:

La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario.

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la organización y funcionamiento de sus órganos legislativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

Existen autores que se inclinan por la idea de que la facultad tributaria tiene su fundamento en la soberanía del Estado; tal es el caso de:

Jesús Quintana y Jorge Rojas¹⁷, dicen que dentro de nuestro sistema jurídico, no es posible hablar de la soberanía del Estado como una característica consustancial del poder tributario, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de nuestra Carta Magna, la soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo. En consecuencia, el fundamento del poder tributario del Estado debe buscarse en el poder e imperio que éste ostenta desde su nacimiento a la vida jurídica, en virtud de la decisión soberana del pueblo. Lo anterior se confirma con lo establecido en dicho precepto constitucional cuando habla de que “todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de él.

Podemos concluir que el poder del Estado, poder Tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido la potestad tributaria se expresa en la Norma suprema como la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

Delgadillo¹⁸, Cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que

¹⁷ QUINTANA VALTIERRA Y OS.: Derecho Tributario Mexicano. pp. 48-49. 3ª. Edición. 1997.

¹⁸ DELGADILLO GUTIERREZ L., Principios de Derecho Tributario. p. 46. 1998.

establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye; posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento.

De esta manera podemos derivar que existen autores que fundamentan en la soberanía, el derecho estatal de exigir las contribuciones. Dentro de nuestro sistema jurídico, no es posible hablar de la soberanía del Estado como una característica consustancial del poder tributario.

A este respecto, Rafael Bielsa¹⁹ apunta que no es posible considerar el criterio de que la soberanía constituye el fundamento de la facultad o poder tributario, al expresar que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea del Estado como entidad de derecho internacional. También afirma, que la soberanía es una e indivisible y pertenece a la Nación misma; es decir, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución.

De igual forma considera que el Estado, dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, no debe ni tiene porqué invocar su soberanía, toda vez que le basta su poder de imperio el cual lo ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno: El Ejecutivo, El Legislativo y el Judicial.

Con lo anterior, podemos decir entonces que el Estado en términos generales realiza funciones o tareas, o que dentro de la tradicional separación de poderes dentro del Estado, cada uno de ellos realiza una función primordial, sin menoscabo de que al mismo tiempo también puedan realizar otras funciones de la misma naturaleza²⁰, por lo que esa ejecución de funciones por el ente público se lleva a cabo porque tiene esa posibilidad, facultad, capacidad, derecho, potestad y poder para hacerlo.

Es así, que esta facultad o poder de mando es privilegio peculiar e intransferible de los órganos del Estado, manifestándose como consecuencia de la necesidad de impedir su abuso y especializar sus funciones, en la clásica división tripartita de éstas.

Para Antonio Berliri la potestad tributaria es “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal”²¹ o poder de dictar normas jurídicas de este tipo, la manifestación de la potestad se realiza a través de actos jurídicos muy diversos tanto por su naturaleza como por su contenido.

Esta argumentación lleva a deducir que si la potestad tributaria se manifiesta mediante actos legislativos y administrativos, tanto puede corresponder al Legislativo como a la Administración, con lo que entonces estos órganos del Estado estarían facultados para, por ejemplo, establecer un impuesto o una prohibición de naturaleza fiscal.

¹⁹ BIELSA, RAFAEL. Estudios de Derecho Público. Tomo I, Derecho Fiscal. pp. 54-56. 4ª. Edición. 1951.

²⁰ GIANINI, A.D. Diritto Amministrativo. Tomo I, pp. 43 y 33. 1970.

²¹ BERLIRI, ANTONIO. Principio de Derecho Tributario. Derecho Financiero. Tomo VI., p. 168. 1969.

Como la ley es atributo del poder Legislativo consecuentemente la Administración no tiene potestad tributaria legislativa. Por ello la solución la encontramos en la expresión "se manifiesta", es decir, podrá conocerse la potestad tributaria a través de actos legislativos y administrativos, que no son la potestad tributaria, sino tan solo una manifestación de la misma.

Así tenemos que todos los Estados y en todas las épocas de la historia, el Estado a ejercitado su poder tributario, es decir: ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza.

Las aportaciones obtenidas gracias al ejercicio de la facultad mencionada han recibido el nombre de tributos, contribuciones e impuestos. De esta manera tenemos que los tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas la superioridad del Estado, que durante varias épocas de la historia se ejerció en forma despótica y arbitraria. Por otra parte tenemos la palabra contribución, que tiene una denotación más democrática, más acorde con la época moderna en que el Estado procura hacer que los particulares efectúen esas contribuciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente contribuyen a que el Estado pueda realizar sus atribuciones.²²

Ahora bien, la facultad tributaria, o poder tributario, el Estado no la ejerce en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que deban pagarle, consecuencia de la relación de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado a través de la legislación correspondiente como generadores de los créditos fiscales. Realmente el momento en el que se presenta el ejercicio de la facultad tributaria es aquel en el que el Estado, actuando con base en su poder de imperio y, de manera general, siempre de acuerdo y mediante leyes expedidas previamente por el poder Legislativo, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán de los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

La facultad o potestad tributaria tiene diversos y variados elementos o características, las cuales son:

a) Abstracta.- Por ser una facultad derivada del poder del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos.

b) Permanente.- Es decir que en tanto el Estado subsista, indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

c) Irrenunciable.- El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin la facultad tributa no podría subsistir.

d) Indelegable.- Está íntimamente relacionado con el punto anterior, ya que renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total, y delegarlo significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

²² BERLIRI. Op. Cit., p.172.

2.1.1. La potestad tributaria derivada del artículo 31 fracción IV Constitucional:

La Constitución, en su artículo 31 fracción IV, utiliza el término de “contribuciones”, toda vez que el mismo establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos.

Es bien cierto que uno de los preceptos Constitucionales más importantes y que forman parte de la base estratégica y legal de la tributación en nuestro país, es el artículo 31 Constitucional, específicamente en su fracción IV el cual expresamente dice:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.....

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

Del precepto antes transcrito, podemos decir que se expresa de una forma muy explícita el hecho de que las contribuciones sean de carácter obligatorio, es decir, que de la lectura del precepto antes citado se denota la imposición obligatoria que tienen específicamente todos los mexicanos de contribuir al gasto público, siendo entonces, tal y como lo establece la propia Constitución, una obligación unilateral de todo aquel que sea ciudadano mexicano el contribuir al gasto público, siendo unilateral debido a que se impone dicha obligación por parte del Estado a los ciudadanos o residentes del mismo ejerciendo este su potestad o facultad tributaria, la cual le ha sido delegada u otorgada por dicho precepto Constitucional.

En el mismo orden de ideas, derivado del precepto antes citado se entiende que dicha obligación y potestad tributaria, estarán sujetas de conformidad con lo establecido en las leyes tributarias especiales, esto es en el momento en que se da el hecho generador o imponible y que liga al Estado como sujeto activo de la relación y al particular como sujeto pasivo de la misma, ya que no todo ciudadano o residente es generador de los mismos, hecho por el cual no se deduce que a pesar de que el artículo 31 fracción IV Constitucional sea genérico en su redacción todos los residentes de la Federación o los Estados estén obligados a pagar un impuesto o tributo.

Esto es entonces, que si bien es cierto que nuestra Carta Magna establece como obligación de todos los mexicanos a contribuir al gasto público, ello no significa que absolutamente todos los mexicanos sean sujetos obligados y deban pagar o contribuir al gasto público de la Federación o los Estados, sino en la medida tal y como lo establecen las leyes especiales.

De igual forma, las contribuciones son para que el Estado las retribuya de modo objetivo en bienes y servicios para beneficio de la comunidad en general, así como, de todo lo realmente necesario e inherente al funcionamiento de todas las dependencias gubernamentales, siendo así que las contribuciones se van a transformar en beneficios para

la población, así como de los Estados y Municipios de todo el país, de ahí la importancia de las mismas.

A su vez, debe destacarse que el citado artículo 31 fracción IV, no solo impone obligaciones tal como lo es la de contribuir al gasto público, sino que también además de ello dota de derechos y/o garantías a los particulares que se encuentran dentro de este supuesto frente al Estado, tales como las siguientes:

a) Residencia.- Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses. Bien es cierto, que la residencia esta vinculada con el domicilio, entonces de lo anterior podemos deducir que en cuestiones fiscales es residente aquel que establece su domicilio fiscal en un lugar determinado con el fin de ejercer o llevar a cabo actividades comerciales o sus negocios

Entendiéndose así que solamente se van a pagar los impuestos Federales, Estatales y Municipales a los cuales se este obligado de acuerdo a éste principio.

b) Proporcionalidad.- Se dice que serán de manera proporcional, ya que van a contribuir en la medida de sus posibilidades, esto es, que solo van a contribuir en proporción a sus ingresos siendo una sola parte de estos mismos y que no afecten de ninguna forma a los contribuyentes en la medida de que no se vea afectado su ingreso por ser mayor su impuesto, así paga más impuesto quien más ingreso tiene y menos impuesto quien menos ingreso tiene, es decir, este principio va más en relación a la base gravable.

c) Equidad o igualdad.- Se equipara este principio con el de justicia, ya que el mismo esta principalmente vinculado con el hecho de que todos los contribuyentes serán tratados de igual manera por las leyes tributarias que regulan las contribuciones y a su vez serán equitativas, es decir tratar a los iguales por igual y a los desiguales desigual, este principio va en relación a la tasa.

d) Legalidad.- La fracción IV del artículo 31 Constitucional, consagra el principio de legalidad al establecer que “es obligación de los mexicanos contribuir..... de la manera.... en que dispongan las leyes”, examinando atentamente este principio de legalidad, a través del sistema general que informa nuestras disposiciones Constitucionales en materia impositiva, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, esto quiere decir que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en una ley, con la finalidad de que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

e) Gasto Público.- También llamado Fin o Destino, y quiere decir que las contribuciones se deben aplicar al gasto público que a su vez son las erogaciones que sufraga el Estado para su funcionamiento o bien los fines que se pretenden obtener por parte del mismo.

De esta forma, entendemos que si bien es cierto que el Estado a través de su facultad o potestad tributaria ejercida por medio de la investidura que su poder de imperio le ha

otorgado y con base en las leyes expedidas por él mismo, obliga a los ciudadanos a pagar contribuciones, éste a su vez se encuentra obligado a resarcir de cierto modo el pago de estas en beneficios públicos o a favor de la población, y es por ello que se dice que se debe contribuir para los gastos públicos.

Es así entonces como se entiende la importancia de la facultad tributaria derivada del artículo 31 fracción IV Constitucional, y a su vez la importancia que este mismo tiene en el ámbito jurídico y legal de las contribuciones en nuestro país, tanto por la obligación que impone como por las garantías individuales que en él se consagran y las cuales deben de hacerse respetar por todas las autoridades hacendarias, incluyendo las garantías consagradas en los demás artículos Constitucionales; como lo son los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

2.1.2. Momento en que se ejerce el poder tributario:

El ejercicio del poder tributario del Estado, se presenta cuando el mismo Estado actuando con su poder soberano procede a hacer la determinación y en su caso la comprobación, de que si los hechos o realidades que generan la obligación de hacer el pago de las contribuciones, se encuentran debidamente ajustados y apegados a las leyes que así lo establecen.

Atendiendo a nuestro sistema de división de poderes, esta tarea la lleva a cabo el Poder Ejecutivo, valiéndose para tal efecto de los medios de revisión que previamente le otorgan las leyes especiales, con la finalidad de que sus actuaciones se apeguen a la exigencia de legalidad que todo acto de autoridad debe de satisfacer, lo anterior de conformidad con lo establecido por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Se da entonces el ejercicio del poder tributario, en el momento en el cual una vez que ya se ha dado el vínculo o hecho generador, esto es que existe la relación entre el sujeto activo y el pasivo de conformidad con lo establecido por la Constitución y la leyes especiales, esto es, al momento en que el sujeto pasivo (contribuyente) deja de realizar los pagos de las contribuciones correspondientes a las cuales se ha obligado con el sujeto activo (Estado) y éste último ejerce la potestad tributaria que le han delegado las leyes especiales de forma coactiva y que como ya se menciona en el párrafo anterior, lo realiza el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual a su vez delega dichas funciones en sus diversas áreas de operación.

El poder tributario del Estado sobre los contribuyentes se ejerce de forma coactiva y unilateral por medio de organismos públicos determinados para ello y sujetos a determinados actos legalmente establecidos.

El procedimiento administrativo es el procedimiento o vía legal de la realización de actos que directa o indirectamente van a concurrir en la producción definitiva de los actos administrativos que emitan la Administración Pública.

Por lo anterior, podemos decir que cuando se ejerce la competencia tributaria a través de una serie de actos que determinen la base del tributo, y que a la vez sirven de

antecedente para emitir una resolución para que sea liquidado un crédito fiscal, estaremos en presencia de un procedimiento administrativo.

Al establecer que el procedimiento administrativo es el cause formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin, la competencia tributaria se ejercerá a través de una serie de actos que proporcionan los elementos reales en que se encuentra el sujeto pasivo de la obligación tributaria, para que de esa forma se conozca la base del impuesto, y en consecuencia proceder a su liquidación y recaudación.

Es así, que hablar de esa actividad desplegada en el ejercicio de la competencia tributaria, se encuentra una etapa de fiscalización de la relación jurídico tributaria, la cual se desarrolla entre otras, a través de la práctica de las visitas domiciliarias, con el objeto de poder cerciorarse que se ha cumplido con las obligaciones fiscales.

2.1.3. El poder tributario originario y delegado:

Este problema se presenta como consecuencia de los organismos estatales y paraestatales creados con fines económicos y sociales, agudizándose más en los países de sistema federal como el nuestro, debido a la coexistencia de los estados y los municipios.

Por su parte, tenemos al tratadista Giuliani Fonrouge²³, quien no comparte los anteriores conceptos, puesto que entiende que todos los órganos del gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías entre ellos. Tanto la Nación como los estados y municipios tienen poder originario o inherente, porque éste es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones. La diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación; en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes de cada país.

La única delegación de poderes incluso el tributario, es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la constitución que nos rige, y sólo en tal sentido puede hablarse de poderes delegados al gobierno nacional. En nuestro régimen institucional no se concibe al Estado sin el gobierno federal, los estados y los municipios, dotados todos ellos del atributo originario de poder aplicar contribuciones.

Respecto a este tema, el maestro Sergio Francisco De la Garza²⁴ afirma que la facultad o poder tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la constitución y, por tanto, no se recibe de ninguna otra entidad.

En algunos casos la Federación, como titular del poder tributario exclusivo, lo transmite en parte a las entidades federativas, facultándolas para establecer determinados

²³ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero, Tomo I. De Palma Buenos Aires. p. 283. 2ª. Edición, 1970.

²⁴ DE LA GARZA, SERGIO F. Op. Cit., pp. 198-199.

tributos, de los cuales dichas entidades federativas carecen de poder tributario originario en virtud de que éste se encuentra reservado a la Federación.

Pensamos que dentro de nuestro sistema jurídico no puede darse este supuesto, ya que la Constitución en sus artículos 40 y 41 expresan que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de dicha ley fundamental, y que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los estados en lo que toca a sus regímenes interiores y en los términos respectivamente establecidos por la Constitución Política y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal.

En ese orden de ideas, consideramos que el gobierno federal no puede delegar a los estados el establecimiento de determinados tributos federales, ya que conforme al artículo 73 de nuestra Carta Magna, la federación tiene exclusividad en determinadas materias impositivas, por lo que resulta obvio que no puede delegar en los estados el establecimiento de dichos tributos.

Más bien lo que sucede, es que en algunos casos los estados cobran impuestos federales, pero la percepción se efectúa mediante convenios que realizan con el Ejecutivo Federal y por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con el espíritu de la Constitución Política y la ley especial vigente: la Ley de Coordinación Fiscal.

Por último, no hay que dejar de mencionar lo que señala el artículo 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución Federal, el cual confiere al Congreso de la Unión el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto Federal, y sobre las diversas materias que específicamente se detallan, debiendo considerar que dicho precepto es el que marca la pauta para que el Estado cuente con la facultad tributaria de la que hemos venido hablando a lo largo de este punto. Por lo que podemos concluir, que el órgano encargado de ejercer esa facultad o potestad tributaria es el Poder Legislativo, o sea el Congreso de la Unión.

Para el tratadista Antonio Micheli, debido a la facultad o potestad tributaria, el ente público puede emitir normas jurídicas tributarias abstractas que crean y disciplinan la prestación tributaria que debe el sujeto pasivo. Esta se distingue de la facultad o potestad de concreta aplicación de la norma que es una actividad administrativa siempre necesaria.²⁵

Por otra parte, el tratamiento jurídico de los tributos puede hacerse dentro de la perspectiva de la función tributaria, lo que permite incluir en él los aspectos puramente administrativos. Adoptando el esquema de la duplicidad de acciones de Estado como legislador y como ejecutor de normas previamente establecidas. Así tenemos por una parte, a la facultad o potestad tributaria del Estado en cuanto creador de normas tributarias, esto es, consideramos la facultad o potestad tributaria normativa del Estado como una

²⁵ MICHELI, G. ANTONIO, Cit. por M. PERFECTO, YEBRA. El Poder Financiero. p. 84.

manifestación del poder legislativo, expresión, en último término, de su soberanía. De otra a la facultad o potestad de aplicar dichas normas, es decir, se trata de una potestad administrativa de carácter instrumental, a través de cuyo ejercicio (procedimiento) se determina si existe y que dimensiones tiene el presupuesto de dicho tributo, si el sujeto pasivo a cumplido correctamente, si junto a él se colocan otros sujetos obligados, etc.²⁶

De esta manera concluimos, que existe por un lado la Facultad o Potestad Tributaria Normativa, y por otro la Competencia Tributaria del Estado, siendo esta última la que se refiere a la aplicación propia de la norma tributaria.

2.2. La competencia tributaria:

Antes de abordar el presente tema, considero de gran importancia hacer la distinción entre los dos momentos que lleva a cabo el Estado, mismos que se traducen en “La facultad o potestad de crear normas tributarias”, las cuales son las que surgen de la manifestación del poder legislativo, y por otra parte “La facultad o potestad del Estado para realizar determinados actos tendientes a la verificación de la pretensión concreta del ente público a la prestación tributaria, denominándose esta última como “La Competencia Tributaria del Estado”.

De esta manera tenemos que esta potestad se expresa a través de un conjunto de actos, los cuales no solo buscan la aplicación de la norma tributaria al hecho concreto, sino que también se encuentran referidos al control de un deber del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, no necesariamente correlacionado con el ejercicio de un poder o de un derecho de crédito de parte del Estado. Es decir, el ente público esta dotado de un adecuado poder de control; poder que puede asumir diversas formas y se despliega siempre en el cumplimiento de actos que asumen el contenido de órdenes, después de constatar o verificar la existencia y la medida del presupuesto tributario.²⁷

Así podemos afirmar que el control de los actos particulares, a través de la vigilancia que sobre ellos se tenga, es un acto material que forma parte de la función administrativa²⁸, misma que como lo ha sostenido el maestro Gabino Fraga, podemos definir como “una actividad del Estado que se realiza bajo un orden jurídico y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales”.²⁹

Es por eso que la competencia tributaria es una manifestación de la facultad o potestad tributaria que tiene un carácter instrumental, a través de cuyo ejercicio se va a lograr la aplicación de la norma tributaria mediante el control del presupuesto tributario.

²⁶ PEREZ DE ANDA, JOSE L. Curso de Derecho Tributario, p. 51. 1979.

²⁷ MICHEL. G. ANTONIO. Premisas Para Una Teoría de la Potestad de Imposición. Revista de ciencias jurídicas de fecha 11 de julio de 1968, p. 51.

²⁸ FRAGA, GABINO. Derecho Administrativo, p. 35. 12ª. Edición, 1968.

²⁹ Ibid., p.92.

Ahora bien, al decir que la competencia tributaria forma parte de la función administrativa, debido a que esta se realiza con el fin de administrar las contribuciones que establezca el Congreso de la Unión, tal situación nos conlleva a colegir que los actos en que se desenvuelve esta competencia, van a constituir un acto administrativo.

El profesor Delgadillo Gutiérrez³⁰ nos dice, que debemos dejar bien claro que cuando hablamos de la competencia tributaria no implica que estemos desconociendo el poder del estado sino, por el contrario, dejamos preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico tributaria como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

Por lo tanto, podemos determinar que, efectivamente, existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, esa fuerza, ese poder, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Constitución.

De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o en la situación de los particulares, quedarán sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

Por lo anterior, se refiere entonces a que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

Al respecto, hay que destacar que la competencia tributaria sólo puede ejercerse conforme a una disposición general anteriormente dictada (principio de legalidad), para que el órgano al contar con esas facultades de mando o iniciativa, de dirección y de realización inmediata, la pueda llevar a cabo pero dentro del marco de la ley.

Ahora bien, si el cometido de la competencia tributaria es lograr la aplicación de la norma tributaria, resulta que el órgano encargado de administrar las contribuciones que establece el Congreso de la Unión es el Poder Ejecutivo, es decir, el Presidente de la República, en relación con el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, mismo que establece que “son facultades del Presidente: promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

2.2.1. Facultades exclusivas de la Federación:

Nuestra Constitución Política en su artículo 73, fracción XXIX, otorga al Congreso de la Unión potestad tributaria exclusiva en las siguientes materias:

I. Sobre Comercio Exterior.

³⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H., Principios de Derecho Tributario Mexicano, p. 47. 1998.

2. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía Eléctrica.
 - b) Producción y Consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

El sistema federal mexicano, a través de la Constitución, ha generado grandes problemas económicos para el desarrollo de los Estados miembros en virtud de las limitaciones tributarias que se imponen a éstos, limitaciones que hasta cierto punto son justificadas, pues de otra manera se originaría un poder federal débil cuya existencia estaría amenazada por el poderío de los estados.

Además de la exclusividad de la Federación en algunas materias, existen otras permanentemente prohibidas a los estados, como los casos de emisión de moneda, de recursos financieros, de los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y de los tributos o procedimientos alcabalatorios, de acuerdo con el artículo 117 constitucional en sus fracciones III a VII.

Hemos visto que el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión el poder para “establecer las contribuciones necesaria para cubrir el puesto” federal.

De la Garza menciona, que con relación al sistema de distribución de poderes tributarios, a partir de 1944 la Suprema Corte definió jurisprudencia en relación con dicho problema y estableció jurisprudencia que se expresa concisamente de la siguiente forma: “La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la federación y los estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación (artículo 73, fracciones X y XXXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

Por tanto, puede afirmarse que el poder tributario federal no tiene ningunas limitaciones constitucionales en cuanto a materias sobre los cuales puede ejercerlo.³¹

³¹ DE LA GARZA. SERGIO F., Derecho Financiero Mexicano. pp. 221-222. 6ª. Edición, 1999.

Así mismo, también hemos visto que el artículo 73, fracción XXIX, reformada en 1943 y 1949, confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación en algunas materias, tal y como ya se ha visto con anterioridad en el presente capítulo

2.2.2. Facultades concurrentes de los Estados:

Las facultades concurrentes de la Federación en materia tributaria se originan en aquellas fuentes que pueden ser grabadas tanto por está como por los estados.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la fracción VII del artículo 73 Constitucional, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los estados miembros.

La potestad tributaria concurrente se ve matizada de manera especial en virtud del pacto federal, de tal manera que la fundamentación y razón de ser del poder tributario concurrente se encuentran contenidas en la constitución.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria de los estados se encuentra en el artículo 40, que establece la voluntad del pueblo mexicano para constituirse en una república, representativa, democrática, federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental. Por lo tanto, el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.³²

En principio, los estados en la República Mexicana, concurren con la federación en un poder tributario general. Como lo hemos visto, éste ha sido el principio tradicional a través de todas las constituciones federales y ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia.

Una opinión muy extendida y aún sostenida por la Suprema Corte y por los tratadistas, es que el fundamento de dicho principio, o sea el fundamento constitucional de tal poder tributario de los estados, reside en el artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que “todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados”.

Según De la Garza³³, En materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los estados, aun cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la federación. Es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la federación y los estados en materia de tributación, con

³² DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H., Principios de Derecho Tributario Mexicano., p. 51. 1998.

³³ DE LA GARZA. S., Op. Cit., p. 231.

excepción de algunas materias reservadas a la federación y algunas otras prohibidas a los estados.

Como bien sabemos, la federación puede delegar facultades a los estados para que impongan tributos sobre aquellas materias en que la constitución le concede soberanía tributaria exclusiva. Es indudable que en los términos de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional la federación tiene poder tributario exclusivo sobre las materias a que tal precepto se refiere y que si el legislador ordinario ha concedido autorizaciones a los estados para que establezcan dichos tributos, les ha delegado dicho poder en forma limitada.

El Congreso de la Unión como legislador ordinario, no puede imponer prohibiciones o limitaciones al poder fiscal de los estados que la propia Constitución Federal no hay establecido, porque con apoyo a los artículos 40 y 124 de nuestra Carta Magna los estados tienen facultades para legislar en todas aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión.

Las prohibiciones o “exenciones” se conceden no solamente para impuestos, sino lo que es más injustificado, para que no paguen derechos ni contribuciones de mejora, por lo que son gravemente atentatorias para las finanzas de los estados y de los municipios.

Así mismo, la fracción I del artículo 118 Constitucional dispone que los estados tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno en puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. A nuestro modo de ver, este precepto esta en desuso en lo que se refiere a los impuestos y derechos de tonelaje, y en lo que se refiere a los impuestos de importaciones y exportaciones se encuentra en abierta contradicción con la fracción XXIX, inciso 1º del artículo 73 Constitucional, que concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para establecer contribuciones “sobre el comercio exterior” y con el primer párrafo del artículo 131.

Por último, la fracción IX del artículo 117 Constitucional, interpretada a contrario sensu, da facultades a las legislaturas de los estados para gravar la producción de los estados para gravar la producción, del acopio o de la venta de tabaco en rama con limitación de que para ello debe de procederse en la forma y de acuerdo con las cuotas máximas que el Congreso de la Unión autorice.

2.2.3. La Hacienda Municipal:

El desarrollo del municipio mexicano, desde 1917 hasta la fecha, demuestra que su situación financiera deja mucho que desear, ya que aún cuando el Congreso Constituyente de 1917 debatió largamente su autonomía financiera, se aprobó un texto que a casi nadie satisfizo, ya que “...las prolongadas sesiones y los numerosos asuntos tratados a través de enconados debates, habían acabado por agotar la resistencia física de los representantes”.

Tenemos en la fracción II del artículo 115 Constitucional, en la cual se estableció que “Los municipio administraran libremente su hacienda, la que se formará con las

contribuciones que le señalen las legislaturas de los estados...”, con lo que dejó en manos de los Congresos Estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio, situación que lo hace depender, en materia tributaria, del poder estatal.

La carencia del poder tributario limita el fortalecimiento del municipio, impidiéndole ejercer un régimen hacendario decoroso, ya que en materia financiera queda supeditado a las contribuciones que las Legislaturas Locales le señalan y a las participaciones que le sean asignadas con base en la reforma que se hizo en 1932 a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

El manejo arbitrario del poder tributario a favor del municipio lo ha mantenido supeditado por falta de autosuficiencia económica. Es cierto que el municipio siempre pudo manejar libremente su hacienda, pero ello no le garantizaba que está fuera suficiente para satisfacer sus necesidades ya que su integración quedaba sujeta a un criterio más político que económico. El estado determinaba que renglones quedarían gravados y de qué manera, y qué participaciones le serían asignadas, por lo que en diciembre de 1982 se promovió una reforma al citado artículo 115 Constitucional, en la que, entre otros aspectos, se modificaron las bases de integración de la hacienda municipal.³⁴

Siendo entonces que a la autonomía política que debe tener el municipio como un verdadero ente político debe corresponder una autonomía financiera. Ello no quiere decir que sea una autonomía absoluta, y que las finanzas municipales no deban de coordinarse con las finanzas del estado al que pertenezca. Entre los municipios y su estado, y entre todos éstos y la Nación existen vínculos de solidaridad. Las finanzas públicas de las tres entidades deben desarrollarse en una forma armónica en recíproco respeto dentro de sus propios niveles. Además, debe existir el apoyo y la cooperación de los tres niveles de gobierno, sobre todo de los más fuertes en beneficio del más débil, que es el nivel municipal de gobierno.

La fracción V del artículo 115 de la Constitución federal atribuye a los municipios “los ingresos derivados por la prestación de servicios públicos a su cargo”. Es decir, los llamados derechos o tasas por la prestación de servicios públicos a su cargo. El poder tributario lo tiene el Congreso del Estado. El municipio la competencia o facultad de recaudación.

Además, dispone la Constitución que las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones derivadas de la prestación de dichos servicios públicos, ni concederán exenciones en relación, así como que las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales ni de instituciones oficiales o privadas.

Creemos que lo mismo puede y debe sostenerse en relación con las contribuciones especiales de mejora, que son, como es bien sabido, de carácter predominantemente municipal, y que en otros países constituyen uno de los medios de financiamiento más adecuado de ciertas obras municipales. Complace advertir que en los últimos treinta años se

³⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H., *Principios de Derecho Tributario Mexicano*, p.p. 51-52. 1998.

ha experimentado en México un uso cada vez más creciente de las contribuciones de mejora, llamadas impropiedades derechos de cooperación e impuestos de planificación. Originalmente usados en el Distrito Federal, ahora son usados en casi todos los municipios de los diversos estados de la República.

Así entonces, tenemos que con las modificaciones de referencia la situación financiera del municipio se mejora en algunos aspectos: se le atribuyen materias exclusivas que deberán asignarles los estados, de donde podemos delimitar fuentes de ingresos que al igual en el caso de la federación, sólo les corresponderán a los estados.

Por lo anterior, a partir de esta reforma, la hacienda municipal está formada por:

- a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.
- b) Participaciones federales.
- c) Ingresos por servicios públicos que preste.
- d) Rendimientos de sus bienes.

Como conclusión podemos afirmar que el municipio carece de potestad tributaria ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y sólo administra su hacienda con base en su competencia tributaria.

2.2.4. La Ley de Coordinación Fiscal:

Con el propósito de solucionar los problemas en materia de potestad y competencia tributarias entre la federación, estados y municipios, y a fin de fortalecer el Pacto Federal, se han realizado tres convenciones nacionales fiscales y gran número de reuniones nacionales de funcionarios fiscales estatales y federales, siempre procurando la coordinación de la Federación y las entidades federativas en materia fiscal.

El 22 de diciembre de 1978 aprobó el Congreso federal la nueva Ley de Coordinación Fiscal que substituye a la del 22 de diciembre de 1953.

En la iniciativa se reconocen los esfuerzos que se han llevado a cabo por los gobiernos federales y de los estados para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente, la prudencia de los legisladores que los ha llevado a buscar acuerdos para que solo una u otra entidad grave determinada materia, compartiendo el producto de su recaudación y estableciendo bases de colaboración administrativa en determinados impuestos de interés común para la federación y para los estados.

A ese sistema le falta racionalidad en cuanto a la determinación de los impuestos en que sí se otorgan participaciones y aquellos otros cuya recaudación se destina exclusivamente a la federación. Falta también uniformidad y armonía en cuanto al monto y procedimiento para distribuir las participaciones entre las diversas entidades federativas.

El nuevo Sistema Nacional de Coordinación ya no otorga participaciones sólo respecto de ciertos impuestos federales, "sino que la parte que corresponde a los estados y municipios se determina en función del total de impuestos federales, incluyendo aquellos que tradicionalmente se consideraron de recaudación exclusiva de la federación, como son los impuestos a las importaciones y a las exportaciones".

El sistema es el resultado de un largo diálogo entre las autoridades hacendarias federales y las de los estados. Para estos es optativo adherirse o no. Si se adhieren convienen con la Federación en dejar en suspenso mientras dura el convenio, algunos de los impuestos establecidos por su Legislatura o impone abstención al propio Estado para establecerlos. Si los estados optan por no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, salvo los señalados en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, en relación con el cual pueden seguir recibiendo las participaciones señaladas en las leyes federales.³⁵

Con esta ley de coordinación fiscal se pretende: a) coordinar el sistema fiscal de la Federación, estados, municipios y Distrito Federal; b) organizar el Fondo General de Participaciones; c) fijar las participaciones a las entidades federativas; d) regular la forma de colaboración administrativa; y e) establecer organismos para el manejo de la coordinación.

El instrumento básico para la operación de este sistema de coordinación es el Convenio de Adhesión que celebran las diferentes partes a fin de lograr los propósitos enunciados, así como el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que se publica en el Diario Oficial de la Federación.

La coordinación fiscal entre la Federación y los estados, y entre éstos y los municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones federales, para lo cual se crean diferentes fondos según la Ley de Coordinación Fiscal:

- a) Fondo General de Participaciones.
- b) Fondo Financiero Complementario de Participaciones.
- c) Fondo de Fomento Municipal.

Los organismos que se encargan del desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento de este sistema son:

- a) La reunión nacional de funcionarios fiscales,
- b) La comisión permanente de funcionarios fiscales; y
- c) El instituto de desarrollo técnico de las haciendas públicas (INDETEC).

En los cuales se encuentran representados el gobierno estatal y los gobiernos de las entidades federativas; es necesario señalar que la incorporación al sistema de coordinación genera ciertas limitaciones a la potestad tributaria de los estados, principalmente en materia

³⁵ DE LA GARZA, SERGIO F., Derecho Financiero Mexicano, p.p. 251-252. 6ª. Edición, 1999.

de derechos ya que solo podrán establecerlos en algunos casos de licencias, registros, uso de vía pública, e inspección y vigilancia.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se efectúa mediante la celebración de un convenio de coordinación fiscal que celebra la entidad federativa con la SHCP, el cual debe ser autorizado o aprobado por la Legislatura Estatal, en cuanto la entidad conviene en dejar en suspenso ciertos impuestos o derechos estatales o municipales o no establecer otros.

La falta de cumplimiento del convenio del Convenio de Coordinación por parte de la entidad federativa, o el establecimiento de impuestos exclusivos de la Federación, o de derechos contrarios a lo establecido en la LCF o en el convenio de coordinación, provoca que la SHCP, previa audiencia de la entidad, y teniendo en cuenta el dictamen de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, disminuya la participación de la entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue, en contravención a dichas disposiciones. Si la violación es en materia de derechos la consecuencia es que la coordinación queda sin efecto.

2.3. Los límites de la potestad tributaria:

De la Garza,³⁶ menciona que el poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los estados, a través del Congreso General y de las Legislaturas Locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

Así entonces, tenemos que algunas de estas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de derecho.

En el mismo orden de ideas Delgadillo Gutiérrez³⁷ nos habla acerca de que el ejercicio de la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares. De acuerdo con esta idea, éstas son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular.

Por lo tanto, el establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio del control constitucional, el amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido en la Constitución.

³⁶ DE LA GARZA, SERGIO F. Op Cit. p. 265.

³⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H.. Principios de Derecho Tributario Mexicano., p.p. 54-55. 1998.

2.3.1. La irretroactividad:

El artículo 14 Constitucional establece que: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Esta prohibición es tanto para el poder encargado de expedir leyes, como para todas aquellas autoridades que las aplican.

En materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó. Esta característica se establece en el artículo 6° del Código fiscal de la Federación.

2.3.2. La garantía de legalidad:

Esta garantía tal y como ya se ha mencionado anteriormente en esta capítulo, incluye dos aspectos: 1) sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) sobre la actuación de las autoridades.

La primera parte se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece la obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa que sólo por ley, formal y materialmente considerada, pueden ser impuestos las contribuciones.

Este precedente nos lleva a considerar el principio de reserva de la ley, en virtud del cual las contribuciones sólo se pueden establecer por ley, es decir, sólo ella puede regular los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, como lo establece el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.

El segundo aspecto se reglamenta en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, que condiciona todo acto de molestia y, en general, todo acto de autoridad a estar fundado y motivado. Dicho párrafo expresa: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

El Código Fiscal de la Federación señala que entre las causas que producen la anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, se encuentra la omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado.

El último párrafo del artículo 16 autoriza la realización de actos de control de impuestos a través de la inspección de papeles y libros de los contribuyentes, para conocer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siguiendo las formalidades escritas para los cateos.

2.2.3. El derecho de audiencia:

El artículo 14 Constitucional consagra la garantía de audiencia cuando prescribe que: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes establecidas con anterioridad al hecho”.

Originalmente, la garantía de audiencia estuvo encaminada hacia las autoridades judiciales; posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación la hizo extensiva al Poder Legislativo.

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para esa determinación; en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.

En materia de impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia definida con la tesis de que no necesita ser previa, y que basta que se produzca la audiencia antes de la privación de derechos.

2.3.4. El derecho de libertad de trabajo:

El artículo 5º de la Constitución consigna la libertad de trabajo, en la cual existe un límite al poder tributario del Estado ya que un impuesto no debe afectar dicha libertad de empleo, como tampoco la libertad y seguridad que se requieren para que un individuo se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad que desarrolle sea lícita.

La libertad de trabajo no debería de ser atacada por el ejercicio del poder fiscal al expedirse leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor que este desempeña.

Es evidente que la libertad de trabajo puede ser atacada por el ejercicio del poder fiscal, al expedirse leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor desempeñada, haciendo incosteable la realización de una actividad por medio de onerosas exacciones. Esta garantía está limitando la facultad impositiva del Estado, de tal suerte que los rendimientos de un trabajo libre no pueden ser desorbitantemente gravados. Aun en los casos excepcionales previstos en este artículo, cuando obliga a los profesionales a desempeñar trabajos sin su cumplimiento, por necesidad social, se prevé una justa retribución. De los dos requisitos esenciales para la

libertad del trabajo: la justa retribución y el pleno consentimiento. puede faltar el segundo de estos elementos, más no así el primero.³⁸

2.3.5. El derecho de petición:

La Constitución en su artículo 8° establece: “Los funcionario y empleados públicos respetarán al ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa”.

La existencia de este derecho como garantía individual es producto de la exigencia social y jurídica de un régimen de derecho. En materia tributaria el derecho de petición es la potestad de todo individuo para solicitar a las autoridades que intervengan para hacer cumplir la ley fiscal.

Cuando el gobernado ejerce su derecho de petición, la autoridad deberá emitir un acuerdo escrito en respuesta a la petición que le fue presentada, en los términos y plazos que el mismo artículo establece.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que esa garantía tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido, que es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la garantía constitucional; que la garantía no consiste en que la petición se tramite sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero si impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, este bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario.

2.3.6. La confiscación de bienes:

De acuerdo con el artículo 22 de nuestra Carta Magna, queda prohibida la confiscación de bienes, y el mismo precepto, de manera expresa señala que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de bienes para el pago de impuestos o multas.

Margain³⁹ comenta que cuando el artículo 22 Constitucional que no es confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente, para el pago de gravámenes o sanciones, no está autorizando al Estado a aprobar impuestos confiscatorios. Establece, más bien, que el causante omiso, que ha dañado con su apatía al erario y a los demás contribuyentes cumplidos, puede sufrir la acumulación, en un momento dado, de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aun cuando ello equivalga a la confiscación de sus bienes. Esto lo permite la Constitución en forma excepcional con la mira de evitar

³⁸ MARGAIN, H. B.. Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa. p. 58. 1968.

³⁹ Ibidem, p.26.

que los particulares evadan el pago puntual de las contribuciones suponiendo que el Estado no puede, en ninguna ocasión, apropiarse totalmente su patrimonio.

Flores Zavala⁴⁰ opina de manera contraria y sostiene que el precepto constitucional está autorizando el establecimiento de gravámenes que absorban la totalidad del capital de los particulares, y propone que los impuestos, como regla general, no deben absorber el capital de los particulares; sin embargo, en caso necesario, podrá hacerse así, sin que sean consideradas como confiscatorias.

En conclusión y de acuerdo con lo que nos dice Margáin: El Estado, no está facultado por dicho ordenamiento para aprobar impuestos confiscatorios; sino más bien lo que se busca con este precepto es evitar que los particulares evadan el pago de sus contribuciones, en el entendido de que tal y como lo menciona el autor aunque el sujeto pasivo (deudor) no tenga lo suficiente para pagar, no se le pueden confiscar (embargar) todos sus bienes por parte del sujeto activo (acreedor), ya que este quedaría en la calle, es decir, en quiebra, y según la legislación civil, toda persona debe tener lo mínimo para su propia subsistencia y la de su familia (patrimonio familiar).

⁴⁰ FLORES ZAVALA, E., Finanzas Públicas Mexicanas, p. 165. 1959.

CAPITULO III

Del Crédito Fiscal

3.1. De las obligaciones:

En este punto, hablaremos de lo que son las obligaciones en general y desde el punto de vista del ámbito civil o de derecho privado como lo llamarían algunos autores, debido a que como bien sabemos es de aquí de donde derivan no solo las obligaciones si no el derecho en general, algunos autores dirían que el derecho civil es la base del derecho en sí.

En términos generales, sabemos que en el derecho existen por decirlo en una forma muy general y abstracta, obligaciones reales y personales, pero para entrar al estudio de estas, debemos de saber que son las obligaciones en general, teniendo en cuenta que para nuestra investigación las que nos interesan en sí son las obligaciones personales y las cuales analizaremos más adelante.

Entremos entonces al estudio de este punto siguiendo lo que al respecto nos menciona en su libro Joaquín Martínez Alfaro⁴¹, es de citarse en primer término la definición que da la Instituta de Justiniano que dice: “la obligación es un vínculo jurídico que constriñe en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad”.

De la anterior definición que da la Instituta de Justiniano se desprenden algunos elementos, como el vínculo jurídico, elementos que permiten afirma que la obligación jurídica tiene las mismas características de la norma jurídica, entre ellas la bilateralidad, según la cual al mismo tiempo que impone un deber a cargo del deudor confiere un derecho a favor del acreedor, o sea, la obligación al ser un vínculo tiene dos lados: el activo y el pasivo, por lo que, puede definirse desde dos puntos de vista, uno activo y otro pasivo, o sea como derecho y como deber.

Desde el punto de vista activo, es una relación de carácter jurídico que faculta al acreedor a recibir y a exigir del deudor una prestación.

Visto el lado pasivo, la obligación es la relación de carácter jurídico que constriñe al deudor a realizar una prestación a favor del acreedor.

Los autores modernos definen la obligación utilizando en su redacción indistintamente los términos de vínculo, relación, necesidad, situación, etc., siempre seguidos del adjetivo jurídico; por lo que, se puede afirmar que las definiciones de

⁴¹ MARTINEZ ALFARO, J., Teoría de las Obligaciones, p.p. 1-9. 4ª. Edición. 1997.

obligación se desprenden los elementos comunes y constantes que se encuentran en dichas definiciones y que son los siguientes:

A) Relación jurídica. Este concepto implica la pluralidad de personas y por lo que hace a la relación jurídica, ésta consiste en la situación de unión en que se encuentran los sujetos acreedor y deudor y, por la cual el deudor se haya en la necesidad de ejecutar una prestación a favor del acreedor, quien a su vez, está facultado para recibir y exigir esa prestación; por lo que se dice que es una prestación de subordinación.

En tal virtud, la relación vincula al deudor y acreedor, estando uno constreñido y otro facultado jurídicamente a ejecutar y a exigir la prestación; es decir la prestación es de naturaleza jurídica porque el deudor está sometido a cumplir la prestación de tal modo que su cumplimiento no depende de la voluntad del deudor.

B) Los sujetos. El elemento subjetivo lo componen el acreedor y el deudor, este elemento es esencial a la obligación y no puede faltar, o sea, no puede haber obligación sin sujetos porque toda obligación implica un deber que necesariamente es a cargo de una persona, física o moral.

En este rubro, tenemos dos clases de sujetos como ya se ha mencionado y que son:

- I. Sujeto activo. También llamado acreedor, es el beneficiado con la prestación; tiene dos facultades a su favor que son: la facultad de recibir y la de exigir.
- II. Sujeto pasivo. Llamado también deudor, es el que debe ejecutar la prestación que es objeto de la obligación, y son dos las prestaciones a su cargo: el deber jurídico y la responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento.

C) El objeto o prestación. Este tercer elemento de la definición de obligación consiste en la conducta del deudor ejecutada en favor del acreedor y puede ser de tres formas: dar, hacer y no hacer. Las formas de dar y de hacer constituyen una prestación positiva, a diferencia del no hacer que es una prestación negativa consistente en una abstención.

En los derechos personales el objeto o prestación es la conducta que el deudor debe ejecutar a favor del acreedor, o de otro modo, es la conducta del acreedor está facultado a recibir y a exigir. En los derechos reales el objeto es la cosa sobre la cual el titular ejercita su derecho real.

Es de aquí de donde partiremos para entrar al estudio de las obligaciones de hacer de no hacer y de dar que nos señala la figura civilista del derecho como a continuación se señalara, estando de acuerdo con lo señalado por el autor antes citado y siendo la base de entrada para el análisis que nos interesa.

3.1.1. De hacer:

Por lo que hace a este tipo de obligaciones, estas en algunos casos se relacionan con las cosas, en este caso se refiere también a hechos en un sentido positivo, es decir como acción.

El artículo 2027 del Código Civil dice: Si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquel se ejecute por otro, cuando la sustitución sea posible.

Esto mismo se observará si no lo hiciere de la manera convenida. En este caso el acreedor podrá pedir que se deshaga lo mal hecho.

3.1.2. De no hacer:

Las obligaciones de no hacer no tienen relación con las cosas, constituyen únicamente una abstención, es decir estas obligaciones se refieren a hechos en un sentido negativo, es decir, como abstención.

El artículo 2028 del Código Civil dice: El que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado.

3.1.3. De tolerar:

En este caso, el cual consideramos mencionarlo ya que es especial, debido a que la legislación civil no lo contempla ni hace alusión a este tipo de obligaciones, incluso podemos considerar que son obligaciones que solamente se dan en materia fiscal o administrativa, y de la cual podemos decir que consiste en permitir el desarrollo de determinadas actividades de forma unilateral hacia los particulares.

Ya entraremos al análisis y estudio de este tipo de obligaciones más adelante dentro de este mismo capítulo.

3.1.4. De dar:

Respecto a las obligaciones de dar, estas siempre están relacionadas con las cosas.

El artículo 2011 del Código Civil dice: La prestación de cosa puede consistir:

- I. En la traslación de dominio de cosa cierta;
- II. En la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta, y
- III. En la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida.

El artículo 2013 nos dice: la obligación de dar cosa cierta comprende también la de entregar sus accesorios, salvo que lo contrario resulte de título de la obligación o de las circunstancias del caso.

En el caso de éste tipo de obligaciones, tenemos dos aspectos interesantes a analizar y los cuales veremos a continuación:

a) ¿qué se da?: presentamos esta interrogante, debido a que si bien es cierto que son obligaciones de dar, se entiende entonces que lo que se da es en numerario o en especie, es decir siempre se da dinero a cambio de la contraprestación u obligación que tiene el deudor con el acreedor o se pueden dar cosas materiales es decir que sean tangibles y que representen un valor específico en el mercado, ello para que soporte el adeudo de la obligación.

Esto como bien ya lo hemos visto en renglones anteriores tiene una respuesta y es conforme al artículo 2011 del Código Civil en donde la encontramos ya que este nos dice que puede ser una translación de dominio, una translación de uso o goce o bien la restitución o pago de la cosa.

b) Medios de pago: dentro de este punto, y como ya lo hemos mencionado antes se trata de dos aspectos los cuales ya vimos que son posibles y que en el Derecho Civil pueden ser de la siguiente forma:

- I. En numerario, es decir en dinero o efectivo, esto quiere decir que sólo se acepta el pago mediante dinero, lo anterior por diversos aspectos o situaciones, las cuales pueden ser porque la cosa se extinguió, su vida útil acabo, esta no es restituible o reemplazable o porque era única tal como una obra de arte.
- II. En especie, con esto podemos decir como lo habíamos mencionado en renglones anteriores, que la cosa u obligación pactada, se puede restituir o reemplazar con otra de igual o similar naturaleza, o bien de igual valor, sin perjuicio del acreedor.

En tal sentido, y después de haber analizado lo anterior, podemos entrar ahora al estudio de nuestra materia que en principio es lo que nos interesa, claro tomando en consideración las definiciones y los conceptos antes vertidos para tener un entendimiento más claro de adonde deriva parte del tema que a continuación vamos a tratar y de porque es que vinculamos estas obligaciones y la clasificación de las mismas.

3.2. De las obligaciones fiscales:

Emilio Margáin⁴² ha definido a la obligación tributaria como el vinculo juridico 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.

⁴² MARGAIN MANAUTOU, E., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p.p. 13ª. Edición, 1997.

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

De la Garza⁴³ señala en cambio, que la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y la otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

De esta forma tenemos que ambos autores coinciden en que la obligación tributaria se va a dar en cuanto se lleva a cabo la realización del acto cierto o hecho imponible, que es el vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, pero como bien lo acierta el profesor De la Garza, y de acuerdo con el tenemos que antes de que se de la obligación, debe existir una relación jurídica, la cual en un muy particular punto de vista se da en el momento en el cual el sujeto pasivo proporciona sus datos al sujeto activo en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que esta a su vez lo tenga en su base de datos con su Registro Federal de Contribuyentes y sepa de la existencia del contribuyente.

El artículo 27 del C.F.F. nos habla del Registro Federal de Contribuyentes y nos dice: "las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este código".

De lo anterior suponemos que si una persona física o moral no solicita su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y no proporciona sus datos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no existirá relación jurídica alguna con el sujeto activo, ello debido a que este último no tendrá conocimiento de la existencia del sujeto pasivo, si no hasta entonces este último obtenga su registro, según De la Garza se entiende que si no existe la relación jurídica tributaria como el la llama, entonces la obligación tributaria no se llegue a dar aun cuando sí se este dando el supuesto del hecho generador, ya que el sujeto pasivo al realizar actividades a su vez con otros sujetos provoca que nazca la obligación tributaria tanto sustantiva como formal.

Según De la Garza⁴⁴ nos dice que las relaciones jurídicas fiscales y tributarias se dividen en dos ramos que son:

⁴³ DE LA GARZA, SERGIO F., *Derecho Financiero Mexicano*, p.p. 451, 6ª. Edición, 1999.

⁴⁴ DE LA GARZA, SERGIO F., *Op. Cit.*, pp. 451-452.

- a) Las relaciones de naturaleza sustantiva. Que según el son las de dar, o sea, una prestación dineraria.
- b) Las relaciones de naturaleza formal. Que en su contenido pueden ser un hacer, un no hacer o un tolerar.

Las leyes tributarias pueden establecer obligaciones entre personas de Derecho Privado, bien sujetos pasivos de relaciones tributarias, bien unas contribuyentes y otras carentes de ese carácter. Generalmente se refieren al regreso del tributo o a la traslación del mismo por el sujeto pasivo de la relación tributaria sustantiva principal a personas extrañas a esas relaciones.

En virtud de lo anterior, hemos de establecer la desigualdad de ideas con el profesor De la Garza, ello en virtud de que si bien es cierto debe existir una relación jurídica tributaria, esta se da como ya lo hemos asentado con la inscripción por parte del sujeto pasivo en el R.F.C., en el entendido que lo que el profesor nos señala en lo personal lo enmarcaría en obligaciones fiscales, retomando un poco lo que vimos en el capítulo anterior, tenemos que en el derecho privado las obligaciones que para el caso en particular nos interesan son las de dar, hacer, no hacer y para el caso específico del derecho fiscal de tolerar siendo estas las obligaciones que manejaremos en adelante.

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.⁴⁵

De acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen bien de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la ley, en el primer caso se está ante las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales y en el segundo frente a las legales, o "ex lege". En el caso de las obligaciones llamadas voluntarias se aceptan comúnmente que en éstas la ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad su fuente inmediata, lo anterior en virtud de que efectivamente es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación pero siempre y cuando se encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia.⁴⁶

Antonio Berliri⁴⁷, denomina como meramente legales, y que consistirían en aquellas obligaciones que surgen única y exclusivamente por imperio de la ley sin que resulta necesario, como en las ex lege, que se dé algún supuesto o evento en la realidad ya que la norma misma contiene todos los elementos para que ella nazca.

⁴⁵ RODRIGUEZ LOBATO, R., Derecho Fiscal, p.p. 119-120. 2ª. Edición, 1999.

⁴⁶ JIMENEZ GONZALEZ, A., Lecciones de Derecho Tributario, p. 181. 3ª. Edición, 1993.

⁴⁷ BERLIRI, A., Principios de Derecho Tributario, Derecho Financiero, Tomo VI., p. 254. 1969.

Puede afirmarse que la obligación tributaria, atendiendo a su fuente, pertenece a la categoría de las obligaciones “ex lege”, es decir surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación.⁴⁸

Lo anterior debido a que en materia fiscal la principal fuente de la obligación tributaria es la ley, que como bien sabemos, es un acto unilateral de la voluntad del órgano legislativo; es por ello que la mayoría de los autores coinciden en que las obligaciones previstas en el Código Fiscal de la Federación quedan comprendidas dentro de las denominadas *ex lege*, porque el nacimiento de estas va unido a la realización de un acto, de una omisión o de un hecho llamado generador previsto en la ley, tal y como lo expone el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que dice:

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.

Así entonces tenemos que las situaciones jurídicas individuales se presentan cuando los sujetos pasivos se colocan particularmente dentro de las normas fiscales; realizan actos o hechos concretos que puedan desaparecer después de su cumplimiento, y tan pronto los sujetos pasivos realizan los hechos que coincidan con la hipótesis que prevén las normas fiscales, nace la obligación tributaria.

A efecto de estar en condiciones de pasar revista a una larga serie de cuestiones que plantea el carácter de “ex lege” de la obligación tributaria conviene no perder de vista los dos grandes momentos o fases en que se desenvuelve el proceso de penetración jurídica dentro del ámbito tributario:

La primer fase se agota en el ejercicio de la denominada potestad normativa tributaria que no encuentra otra limitante normativa jurídica que la impuesta por el marco constitucional, por tanto la previsión de los supuestos se desarrollará dentro del más amplio margen de libertad jurídica.

El segundo momento dentro del proceso de penetración jurídica en el campo tributario generalmente puede denominarse “fase impositiva” constituyendo dicha fase el ejercicio denominado “poder de imposición” y que consiste en una amplia gama de actividades que constituyen lo que también suele ser denominado como gestión tributaria con más propiedad y que agrupa todo un espectro de posibilidades de actuación del Estado que tiene como característica común el tratarse de conductas regladas, sometidas en forma total y absoluta al ordenamiento jurídico que van desde la acción del Estado orientada a la verificación de si el supuesto normativo se ha dado en realidad (determinación), la cuantificación del monto del adeudo a cargo del sujeto obligado (liquidación), a los actos concretos destinados al cobro de la prestación debida (recaudación en su acepción más amplia).⁴⁹

⁴⁸ JIMENEZ GONZALEZ, A., Op. Cit., p. 183.

⁴⁹ Ibidem, p.p. 184-185.

Siendo así, según Rodríguez Lobato⁵⁰ el Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en él deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; si no que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar. En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar.

De acuerdo con lo antes expuesto por Rodríguez lobato, entendemos que derivado del objeto que busca la obligación fiscal se puede dividir en dos tipos de obligaciones que son las sustantivas y las formales.

3.2.1. Obligaciones Formales:

Dentro de esta división, y como ya se había apuntado con anterioridad, y que de acuerdo con el objeto que buscan este tipo de obligaciones tal y como ya lo habíamos establecido, dicho objeto puede estribar en un hacer, un no hacer o un tolerar, es así que a estas obligaciones se les llama formales ya que su fin es meramente administrativo o de tramite, es decir, su objetivo es que los sujetos pasivos cumplan con ciertos requisitos o tramites antes de cumplir con una obligación de tipo sustantiva, de esta forma tal y como lo mencionamos se subdividen de la siguiente forma:

a) Obligaciones de hacer: Estas tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho, o sea, llevar a cavo un cometido establecido o determinado por la ley, entre otras están las siguientes:

- I) Presentar declaraciones (arts. 23, 24, 25, 27 y 32 del C.F.F).
- II) Llevar libros de contabilidad (art.28 del C.F.F. y 26, 27, 28 y 29 de su reglamento).
- III) Llevar sistemas contables autorizados por las autoridades fiscales (art. 28, frac. I, del C.F.F. y 26 y 41 de su reglamento).
- IV) Llevar registros y documentación comprobatoria de los asientos, los que deberán conservarse por el término de diez años. (arts. 29, 29ª y 30 del C.F.F.).

b) Obligaciones de no hacer: Hay obligaciones cuyo contenido es un no hacer, una abstención, es decir, la no realización de determinada conducta, en este caso, se trata de

⁵⁰ RODRIGUEZ LOBATO, R., Derecho Fiscal, p. 109. 2ª. Edición, 1999.

prohibiciones, omisiones o conductas no permitidas o establecidas por la misma legislación las cuales son por ejemplo:

- I) El no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes (art. 75, frac. II, inciso a, del C.F.F.).
- II) El no omitir el entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes (art. 75, frac. III, del C.F.F.).
- III) No llevar doble juego de libros (art. 75, Frac. II, inciso d, del C.F.F.).

c) Obligaciones de tolerar: Aquí el contenido del deber es un tolerar o un soportar una determinada conducta, en este caso llevada a cabo por el sujeto activo a través de sus diversos organismos especializados, en este caso, dichas actividades realizadas por la autoridad fiscalizadora se encuentran sometidas también a determinadas restricciones y/o procedimientos, entre estas tenemos:

- I) Aceptar visitas domiciliarias (arts. 44, 45, 46 y 47 del C.F.F.).
- II) Permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente (art. 48 del C.F.F.)
- III) Tolerar las medidas de control del fisco y colaborar en su ejecución (art. 53 del C.F.F.).
- IV) Permitir la intervención de la caja de la negociación, cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal (art. 141, frac. V del C.F.F. y 75 y 76 de su reglamento).
- V) Obligaciones de terceros. En este caso, el Código Fiscal de la Federación establece obligaciones a cargo de terceros, consistentes en proporcionar informes al fisco respecto de las operaciones gravadas que efectúen con otros contribuyentes (arts. 48, 53, 55 y 56 del C.F.F.).

De acuerdo con lo antes expuesto, tenemos que las obligaciones formales como una parte de las obligaciones tributarias destacan su importancia dentro de estas, ya que bien es cierto que sin estas tal vez no se podría llegar a la existencia de las obligaciones, teniendo en cuenta de que las obligaciones formales como tales son si se les quiere llamar meramente administrativas o de control tal y como lo menciona Rodríguez Lobato, pero no es por demás el hecho de que se deben de acatar y llevar a cabo por los sujetos pasivos, ante el sujeto activo.

3.2.2. Obligaciones Sustantivas:

Tal y como ya se ha mencionado durante el transcurso de este punto, Rodríguez Lobato⁵¹ nos menciona que en las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objetivo es siempre y exclusivamente un dar y que por lo tanto si su objetivo es un dar se denominan obligaciones sustantivas. Afirma que en la obligación sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

⁵¹ RODRÍGUEZ LOBATO, R. Op. Cit., p.p. 109 y 111.

Como podemos observar todas estas obligaciones que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación en dinero, son obligaciones sustantivas, entiéndase entonces que esta obligación se va a dar en el momento en que la obligación tributaria sea cuantificable, es decir, que en el momento en el cual el sujeto pasivo a llegado al punto en que debe de cumplir con su obligación tributaria de contribuir al erario federal, es entonces cuando se da el supuesto en que la obligación sustantiva que es la transformación de la obligación en un dar, se vuelve como tal exigible de pago por el sujeto activo.

Una vez que hemos llegado a esta conclusión, podemos decir que dichas obligaciones de dar se pueden convertir en:

- a) Aquellas que tienen como cometido el pago de un tributo,
- b) El reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados,
- c) El pago de un interés moratorio,
- d) La garantía de prestaciones tributarias o fiscales,
- e) El pago de una sanción de pecuniaria o multa.

Es entonces, que la obligación tributaria sustantiva es aquella que existe entre el sujeto activo acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como cometido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.

Como ya se había expuesto en párrafos anteriores, se dice, que la obligación sustantiva puede ser en dinero o en especie, esto es que toda obligación sustantiva derivada de la cuantificación en cantidad líquida debe ser pagada en dinero o en su defecto en especie cuestión que pocas veces se da en la práctica, ya que todo sujeto pasivo al hacer su pago de contribuciones lo hace en efectivo, entiéndase entonces que para el efecto de que sea en especie tendría que ser un caso especial como por ejemplo la garantía de las prestaciones tributarias, ya que si en un momento dado estas no puede ser cubiertas en dinero serán cubiertas en especie con los bienes que se encuentren en garantía de dichas prestaciones.

3.3. Del crédito fiscal:

En primer término conviene recordar que el crédito fiscal propiamente dicho, es decir, el derecho de crédito a favor de la hacienda pública surge hasta el momento en que la obligación tributaria es objeto del acto de determinación y de liquidación ya que sólo hasta ese momento se conoce a ciencia cierta el monto del impuesto a pagar a cargo del sujeto obligado. Se dice entonces que el crédito fiscal surge hasta que la obligación tributaria es objeto de determinación y liquidación.⁵²

Según el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, 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

⁵² JIMENEZ GONZALEZ, A., Lecciones de Derecho Tributario, p. 270-271. 3ª. Edición, 1993.

responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibirlos por cuenta ajena.

De lo anterior se desprende, que tienen el carácter de créditos fiscales los ingresos que tiene derecho el Estado por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, aprovechamientos y accesorios, así como, los provenientes de responsabilidades a cargo de particulares y servidores públicos y finalmente todos aquellos a los que las leyes respectivas les atribuyan tal carácter.

Por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible sólo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad de quiénes son los sujetos del impuesto, y quizás qué tarifa podemos aplicar, así como también sobre qué base se va aplicar dicha tarifa. Pero aún con todos esos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal.⁵³

En conclusión, derivamos en que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación tributaria, es decir, que hay obligaciones tributarias que no forzosamente derivan en un crédito fiscal, ya que estas no pueden ser cuantificables o determinadas en cantidad líquida.

3.3.1. Determinación del crédito fiscal:

La determinación de la obligación fiscal, consiste en la comprobación de su existencia; en la verificación de que se han realizado los actos, las omisiones o los hechos que la ley fiscal previó como hipótesis; por virtud de la figura de la determinación, la situación abstracta e impersonal se convierte en concreta y personal. Hecha la determinación se procede a liquidarla, o sea, a fijar la obligación en cantidad líquida y a la obligación determinada en cantidad líquida se le da el nombre de crédito fiscal.⁵⁴

Margain Manautou dice,⁵⁵ que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en el que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito mediante la aplicación del método adoptado por la ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.⁵⁶

⁵³ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H., Principios de Derecho Tributario, p. 108, 1998.

⁵⁴ ESCOBAR RAMIREZ, G., Principios de Derecho Fiscal, p. 141.

⁵⁵ MARGAIN MAUTOTU, E., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 318, 13ª. Edición, 1997.

⁵⁶ RODRIGUEZ LOBATO, R., Derecho Fiscal, p.121. 2ª. Edición, 1999.

Se reserva la utilización del vocablo determinación, para aquellas acciones tendientes a verificar el hecho imponible o las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, de cuya realización nace la obligación tributaria. Por el contrario se aplica el término liquidación para el acto o serie de actos orientados a cuantificar el monto de la deuda o cargo del sujeto obligado.

La determinación de la obligación fiscal consiste los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera.⁵⁷

No coincidiendo con la definición que nos dan Jesús Quintana y Jorge Rojas, ya que como se ha mencionado a lo largo de este punto y de lo expuesto por los autores citados, tenemos que la obligación tributaria nace con la realización del hecho generador, esto es que no se trata de hechos inciertos sino establecidos plenamente por la ley, que van a ser las hipótesis normativas que van a dar curso a la realización del hecho generador y a su vez éste va dar nacimiento a la obligación tributaria y no así a la determinación del crédito fiscal el cual se da con el acto de determinación que es el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del propio crédito fiscal.

El procedimiento que conocemos como determinación está constituido por dos aspectos:

- a) por una parte, se integra el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se prueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisa el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

De esta forma, y una vez que ha quedado claro lo que es la determinación fiscal, ahora nos abocaremos al estudio de las diferentes clases o tipos de determinación fiscal dentro de las cuales tenemos:

a) Autodeterminación: Es la que lleva acabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal, o bien, es la que realiza el contribuyente por cuenta propia.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° en su párrafo tercero dice que: corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

⁵⁷ QUINTANA VALTIERRA, J. Y OS., Derecho Tributario Mexicano, p. 104. 3ª. Edición, 1997.

En este primer caso el contribuyente de manera espontánea y sin la intervención de la autoridad fiscal, reconoce la existencia del hecho generador, determina y liquida sus contribuciones, presenta sus declaraciones y procede a efectuar el pago.

En la autodeterminación son los propios contribuyentes quienes tienen esta obligación, porque ellos más que nadie conocen su trabajo, sus negocios, sus bienes; pueden revisar su contabilidad y practicar sus balances; saben en que momento realizaron los actos, las omisiones o los hechos que incurran en los supuestos que prevén las leyes fiscales mediante operaciones aritméticas, podrán determinar y fijar su deuda en cantidad líquida de acuerdo con las tarifas, los parámetros o los procedimientos que establezcan las leyes fiscales.

b) Determinación por parte del fisco: La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. En cuyo caso se denomina también determinación de oficio.

Se presenta esta situación cuando el sujeto no determina sus contribuciones o no proporciona a las autoridades fiscales la información necesaria dentro del término legal, entonces dichas autoridades de forma unilateral procederán a llevar a cabo la determinación correspondiente, en cuyo caso se da de dos formas:

I. Por disposición de ley. Cuando decimos que la fiscalización se hace por disposición de ley nos referimos en este caso a lo dispuesto por el artículo 6° párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, en la parte conducente que dice: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación”.

Este tipo de determinación, también es conocido por muchos autores como determinación mixta. En este caso, las autoridades fiscales determinarán y liquidarán las contribuciones del contribuyente.

Este procedimiento se presenta cuando un contribuyente ha omitido parcial o totalmente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entonces la autoridad solicitará por escrito al contribuyente la información necesaria, ya sea del periodo o del ejercicio en el cual incumplió, para hacer ésta la corrección o determinación adecuada y después lo dará a conocer al contribuyente haciendo la liquidación correspondiente de la diferencia.

En este caso, lo he llamado por disposición de ley y no mixto, debido a que si bien es cierto que es la autoridad quien determina pero con la ayuda del contribuyente, yo no lo llamaría tanto “con ayuda”, ya que a pesar de todo es un acto unilateral por parte de la autoridad ya que es ella quien va a realizar la determinación, y que no tiene el consentimiento del contribuyente pues el hecho de que este proporcione la información no quiere decir que este consintiendo el acto, pues esta previsto en la ley y al ser así el contribuyente esta obligado por disposición de ley.

II. Derivada de las facultades de comprobación. Se presenta cuando el sujeto no determina sus contribuciones o no proporciona a las autoridades fiscales la información necesaria dentro del término legal, entonces dichas autoridades de manera unilateral procederán a llevar a cabo la determinación correspondiente.

La legislación mexicana establece reglas generales de determinación de la obligación tributaria, que deben ser observadas por las autoridades fiscales administrativas.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, nos dice: “Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultados para....

Así, nos enmarca un sin número de facultades que la ley otorga a las autoridades fiscales para llevar a cabo de forma unilateral la comprobación de las obligaciones de los contribuyentes, por medio de estos actos el fisco determinará la realización de hechos generadores, revisando la documentación contable de contribuyentes, las declaraciones presentadas, las actas de visita levantadas en domicilio fiscal de los mismos, y los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas formulados por contadores públicos, mediante las cuales efectuará la determinación y liquidación de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes por adeudo propio o ajeno.

c) Determinación por un tercero: Son aquellos sujetos, que aún sin la obligación de pagar los créditos fiscales, tienen obligaciones de hacer o de permitir, coadyuvando con la autoridad fiscal en la determinación del crédito omitido.

También se conoce como sujeto pasivo por solidaridad o responsabilidad solidaria, lo cual implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal, como responsable del pago del tributo, en función del puesto o cargo que desempeña, el sujeto pasivo por sustitución solo es responsable hasta por el monto de la contribución que debió recaudar o retener

En tal caso, hemos de remitirnos a lo establecido por el artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación que dice: “Son responsables solidarios con los contribuyentes

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones;
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos;

De lo anteriormente escrito, se deriva que la ley nos distingue dos tipos de terceros u obligados solidarios, que son:

I. Los retenedores. En este caso, estamos hablando de aquellos sujetos los cuales aun sin estar vinculados directamente con el obligado principal, se ven obligados a realizar de éste la retención como su nombre lo indica, de las contribuciones correspondientes por la actividad que realizan o desempeñan, y enterarlas al fisco por cuenta del obligado principal en cuyo caso será responsable hasta por el monto de lo retenido.

Como ejemplo de estos, tenemos a los notarios, que al dar fe de la celebración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren tal responsabilidad en el pago de los tributos correspondientes.

II. Los recaudadores. En este caso, estamos hablando de aquellos sujetos que relacionados directa o indirectamente tienen la obligación de recaudar del obligado principal las contribuciones a que esté obligado a pagar al fisco por ciertas o determinadas actividades, a esto también algunos autores lo llaman cobranza indirecta en cuyo caso el obligado sustituto cobrara al principal una cantidad por concepto de impuesto y lo enterara al fisco.

3.3.2. Formas de extinguir los créditos fiscales:

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.⁵⁸

Aun cuando existen diversos modos de extinguir la obligación tributaria, el más común y además el normal es el cumplimiento o pago, tal como ocurre en las obligaciones de derecho privado. El cumplimiento reviste diferentes caracteres en las obligaciones de dar y en las obligaciones de hacer o de no hacer.⁵⁹

En términos generales, la extinción de una obligación se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.

Así entonces, entraremos al análisis de cuales son las formas de extinción que se dan en nuestro derecho fiscal, para lo cual sólo aremos alusión a conceptos de algunos autores, de esta manera podemos expresar como formas de extinción las siguientes:

“a) El pago

Desde el punto de vista jurídico, los términos “pagar” y “cumplir” no tienen la misma connotación que en el lenguaje usual, donde la primera se utiliza para significar la satisfacción de obligaciones de dar y la segunda para los de otra índole.

⁵⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H., Principios de Derecho Tributario, p. 127. 1998

⁵⁹ DE LA GARZA. SERGIO F., Derecho Financiero Mexicano, p. 595. 6ª. Edición, 1999.

Según el artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal, pago es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

La legislación fiscal mexicana, únicamente se refiere al pago de contribuciones y sus accesorios, no ocupándose en forma expresa del pago o cumplimiento de los otros tipos de obligaciones llamadas formales como son las de hacer, no hacer o tolerar, agregándose que el pago es el cumplimiento de la obligación, lo que a su vez tiene como consecuencia la extinción.

El pago de la obligación fiscal, es el cumplimiento del objeto debido (prestación de dar, hacer o no hacer) a favor del acreedor, que a su vez ocasiona la extinción de la relación jurídica existente.

b) La compensación

Tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las deudas hasta el importe de la menor. Dicha forma de extinción de la obligación tributaria, se encuentra regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

c) La condonación

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 aprecien discrecionalmente las circunstancias del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la sanción u se disminuya ésta.

La figura jurídica, puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o respecto a la imposición de multas de naturaleza fiscal.

Conforme al artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios.

d) La cancelación

Procede la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, es decir, dando de baja las "cuentas por cobrar" del Fisco, cuando el crédito de que se trate es incobrable o incosteable.

Un crédito es incobrable, cuando el deudor directo o solidario del mismo es insolvente o ha muerto sin dejar bienes.

Un crédito es incosteable cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Erario proceder a su cobro.

e) La prescripción

En el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se habla de la prescripción como otro medio de extinción de los créditos fiscales.

La prescripción implica la pérdida de la facultad del Erario Federal para COBRAR un crédito fiscal, lo cual supone que el crédito ya haya sido determinado.

La prescripción plantea diversas situaciones que es preciso aclarar:

- a) El término para operar es de 5 años.
- b) Dicho término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.
- c) El término prescriptorio, se cuenta a partir del día siguiente después del mes del mes en que la obligación se pudo hacer exigible y hasta que haya operado la prescripción.
- d) El término prescriptorio es susceptible de INTERRUPCION, para lo cual se necesita mediar gestión de cobro por parte de la autoridad o reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor.

En el término de 5 años, también se extingue por prescripción la obligación del Fisco Federal para devolver las cantidades pagadas indebidamente.

f) La caducidad

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la Caducidad que al operar implica la pérdida de la facultad del Erario Federal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

El plazo aplicable para que opere la caducidad, no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Finalmente, debe apuntarse que la caducidad no opera y por lo tanto no podrá invocarse, tratándose de las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.⁶⁰

“g) El remate y adjudicación fiscal de bienes

Cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el deudor, la Administración Fiscal puede iniciar en contra del deudor el procedimiento de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, dentro del cual pueden secuestrarse o

⁶⁰ SANCHEZ HERNANDEZ, M., Derecho Tributario, p.p. 249-260. 2ª. Edición, 1988.

embargarse bienes del deudor o de responsables, procedimiento que, en algunos casos, puede concluir en la adjudicación.

La adjudicación para pago es “el acto en virtud del cual, el titular del órgano jurisdiccional entrega al acreedor una cosa o un derecho perteneciente al deudor y diferente de lo debido, que el acreedor consiente en recibirlo, para, con el producto de su posterior enajenación, hacerse pago de su crédito hasta donde lo cubra la obtenida en la venta, liquidando entonces con el deudor la diferencia en más o menos contenida en la enajenación del bien o derecho adjudicado.

h) La dación en pago

La dación en pago es “el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente, realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de ésta” y la dación para pago es el “acto por el cual el deudor, voluntariamente, transmite una cosa o un derecho distinto del objeto de la prestación a acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de éste, con el fin de hacerse pago de su crédito”⁶¹

“i) La confusión

Según reza el artículo 2206 del Código Civil para el Distrito Federal, la obligación se extingue por confusión, cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona.

Para percatarnos de su repercusión en materia fiscal, señalamos un caso del impuesto a la propiedad raíz y otro en el ámbito aduanal.

El primero se contempla, cuando el Estado por compraventa o expropiación, adquiere un inmueble y por el mismo se adeudan gravámenes derivados de la propiedad raíz.

El segundo acontece, cuando se comete una infracción de contrabando con mercancías que requieren de permiso para introducirse o extraerse del territorio nacional y no se tiene, entonces se cae en la pena de decomiso, lo cual se traduce en que pasan a ser propiedad del Fisco y por consiguiente los impuestos aduaneros causados, no se pagan, luego entonces, se extingue por confusión la obligación de pagar dichos impuestos, pues de no ser así, se presentaría el caso de que el propio Fisco tendría que pagarse esas contribuciones, lo que de plano no puede ser.”⁶²

“j) La novación (pago en parcialidades)

⁶¹ DE LA GARZA, SERGIO F., *Derecho Financiero Mexicano*, p.p. 621 y 622. 6ª. Edición, 1999

⁶² SANCHEZ HERNANDEZ, M., *Op. Cit.*, p. 263-264.

El Código Fiscal de la Federación no incluye entre las instituciones que producen la extinción de las obligaciones tributarias a la novación, y algunos autores niegan su existencia en esta rama del Derecho Financiero.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido la existencia y operatividad de esta institución en el Derecho Tributario. En efecto, la Subsecretaría de Ingresos expidió el acuerdo 102-2190 de 26 de agosto de 1965 concediendo participaciones a los empleados de las Oficinas de Hacienda con la finalidad de lograr la pronta y expedita efectividad de los créditos a cargo de causantes morosos, no localizados o insolventes, si se celebraban convenios con dichos causantes para el pago de sus créditos.

Es decir, la virtud del convenio se produce en el ámbito jurídico, una novación de las obligaciones a cargo del causante y la exigencia en el cumplimiento de las mismas queda sujeta a condiciones totalmente diversas a las que reunía dicho crédito cuando tuvo las características de rezago, o sea la conversión de una obligación fiscal vencida, correspondiente a ejercicios anteriores, en una distinta obligación, también fiscal, pero de exigencia futura.⁶³

Como se puede observar, estas son las formas de extinción de las obligaciones fiscales más conocidas y que reconocen más autores, siendo ello razón suficiente para no citarlos a todos ya que aunque con diferentes palabras todos llegan a la misma conclusión respecto de todas y cada una de las formas de extinción antes citadas, aunque no todos manejan las mismas y unos hacen mayor alusión a unas que a otras.

Tal y como lo hemos mencionado, al ser dichas definiciones hasta cierto punto genéricas, nos apegamos a ellas, ya que serán las que nos sirvan como punto de apoyo en adelante, para algunos puntos específicos que trataremos en los siguientes capítulos.

3.4. De los impuestos indirectos:

Cualquiera que sea el nombre de los impuestos que se apliquen o su objeto, el efecto final será la reducción del ingreso disponible. Con esto se afirma que sólo es aceptable hablar de impuestos a las empresas, a la producción y a consumos específicos, o de impuestos directos o indirectos con fines de clasificación o de análisis según el objeto primario de la ley, por el momento de la trascendencia del impuesto o del sujeto obligado al pago.

Los impuestos indirectos han tomado un auge extraordinario en las dos últimas décadas. Parece haber uniformidad en los estudiosos de los países avanzados de que los impuestos indirectos deben prevalecer en los países en vías de desarrollo y división entre ellos respecto al papel que deben representar en sus respectivos países.

Consideran que en tanto un pueblo sea pobre no debe gravar su capital, por lo que debe orientar su sistema tributario hacia la imposición indirecta. Que a medida que el país se vaya desarrollando deberá irse cambiando el sistema orientándolo hacia los impuestos

⁶³ DE LA GARZA. SERGIO F., Op. Cit., p. 637.

directos, que tienden a ser más equitativos, pero que por el momento los indirectos tienden a promover el desarrollo económico.

Se observa que ésta ha sido la política fiscal que ha seguido nuestra hacienda pública federal: que el peso de la recaudación la proporcione la imposición indirecta. Se han introducido, en cambio, en dicha legislación buen número de modificaciones buscando el desarrollo económico del país e incentivos que contribuyan al desenvolvimiento de las empresas.

En el caso de estos impuestos indirectos, tenemos varios criterios existentes al respecto y que podremos manejar en adelante para tener un mayor panorama de lo que se tratan estos, así entonces, asiendo un recuento y análisis de lo que para el efecto nos dice Rodríguez Lobato, tenemos entre otros, el criterio de la incidencia que señala que son impuestos indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera es sujeto pasivo. El criterio administrativo señala que son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes. El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a la que se llega a otras manifestaciones como los consumos o las transferencias.

De todos estos criterios el último de ellos es el que se acerca más a la realidad y que nos permite distinguir un impuesto indirecto realmente, aunque es criticable en el aspecto en que hay casos en los que ni la riqueza ya sea dinámica o estática, ni la riqueza presunta a la que se pueda llegar por otras manifestaciones, evidencian la real capacidad contributiva del sujeto pasivo, estando de acuerdo con lo que bien nos menciona Lobato al respecto.

Es entonces, que el sistema impositivo en México ha contribuido a que cada año se observe que unos pocos son los que están concentrando la riqueza y la mayoría nada o casi nada tiene.

3.4.1. Características

Dentro las características más importantes o sobresalientes de los impuestos indirectos podemos mencionar algunas como son, que estos siempre van a gravar en situaciones o hechos reales, concretos y ciertos como lo es en los casos de la producción, la adquisición, la enajenación, entre otros, y además, generalmente, si la demanda del producto lo permite, el monto del gravamen va incluido en el precio o se traslada por separado es decir en el momento en que se paga el servicio o producto, se hace la separación del mismo pero se cobra al mismo tiempo o bien, se cobra conjuntamente con el precio pagado por el producto, es decir dentro del precio ya va inmerso el impuesto.

Se le conoce también con el nombre de impuestos a los consumos, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos lo es el consumidor de los bienes o servicios

gravados. Esto quiere decir que quien va a pagar el impuesto es el consumidor final ya que será éste el último en la cadena dentro de la producción o distribución del producto y quien absorberá o pagará el producto sin trasladarlo a alguien más, es por ello que también se le conoce como impuestos a los consumos ya que es el consumidor final el que soporta económicamente el pago del impuesto.

3.4.2. Sistemas

Dentro de estos impuestos, indirectos o al consumo tenemos que pueden existir en varios rubros o sistemas tal y como lo maneja el profesor Margáin, que también podemos denominarlos como actos o actividades ya sean mercantiles o comerciales y dentro de estos tenemos que pueden agruparse los impuestos indirectos en los siguientes sistemas:

- a) A la producción;
- b) A la explotación;
- c) A la enajenación;
- d) Al ingreso;
- e) Al comercio exterior;
- f) Al consumo.

En este punto, hemos de decir que no estando totalmente de acuerdo con el profesor Margáin, en el aspecto de que los llama o denomina sistemas, ya que más bien en un punto de vista más personal y tal y como lo maneja nuestra legislación los llamaría, tal y como lo hice en el párrafo anterior actos o actividades, ya no mercantiles o comerciales, pues se sobre entiende que pueden ser de cualquier índole y podríamos entrar en más controversias y no queremos que ello suceda así, para no confundir, más a los contribuyentes.

3.4.3. Objetivos, ventajas y desventajas.

En este punto, y de acuerdo con lo que dice Margáin, podemos aseverar que los impuestos indirectos deben buscar entre sus finalidades, un fin fiscal y dos extrafiscales. En el primer caso tenemos que es una de las más importantes que considera la hacienda pública en nuestro sistema fiscal y consiste en producir recursos económicos al Estado y las dos segundas siendo tal vez no tan importantes, pero no por demás inusuales o fuera de sí, ya que estas consisten, la primera en reducir el consumo de bienes considerados como suntuarios, dañosos o inmorales, entendiendo que son desfavorables para la sociedad o parte de esta, y por otro lado la segunda de estas consistente en proteger a la industria nacional de la competencia de la industria extranjera o bien que esta última no sea desleal o ventajosa sobre la nuestra.

En base ha lo anteriormente señalado, se opina que los objetivos de los impuestos indirectos son aún mayores, como por ejemplo:

- a) Orientar los consumos de los particulares hacia bienes o servicios que más influyen en el desarrollo económico del país;

- b) Proteger los recursos naturales no renovables; y
- c) Evitar el abuso en que la industria nacional puede incurrir, por excesivo proteccionismo estatal

Aun así, el impuesto indirecto debe ser objeto de amplios estudios sobre sus posibles efectos económicos, ya que puede tener ciertas repercusiones en varios sectores de la producción o el consumo, de aquí que tengamos la necesidad de mencionar algunas de las ventajas y desventajas de este tipo de impuestos, entre las cuales tenemos por mencionar algunas las siguientes:

Las ventajas de los impuestos indirectos, son:

- a) Proporcionar grandes caudales de ingresos públicos;
- b) Pueden restringir el consumo de artículos suntuarios más efectivamente que los impuestos directos;
- c) Pueden utilizarse para restringir la importación de bienes no necesarios para el desarrollo de la economía del país, contribuyendo ello a cuidar la reserva de divisas;
- d) Es más sencillo la administración y control de estos impuestos, que en tratándose de los directos;
- e) Proporcionan un efecto distributivo más equitativo de la tributación. al obligar a pagar más por artículos suntuarios;
- f) Pueden ser menos dañinos para los incentivos que los impuestos directos.

Desventajas de los impuestos indirectos:

- a) Su mayor debilidad es su incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza, lo que hacen con mayor efectividad los impuestos directos.
- b) Pueden desempeñar un papel más adecuado en los países caracterizados por una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria, que en aquellos que tengan disparidades evidentes.
- c) Pueden distorsionar la organización de los factores de la producción, con la siguiente pérdida de eficiencia en ésta.
- d) Pueden originar excesos de gravamen sobre el consumidor y discriminar las familias en base a sus preferencias.
- e) Ofrecen menos posibilidades para influir sobre la dirección de la inversión de capital y el empleo del ahorro, en lo cual sí puede influir el impuesto sobre la renta.
- f) Existe el peligro, por ejemplo en los impuestos aduanales, que originen una pérdida de eficiencia.

De lo anterior podemos concluir que si bien es cierto los impuestos indirectos en nuestro sistema tributario pueden llegar a ser de gran ayuda y con un efecto positivo sobre todo para el aumento del erario federal o de las divisas, debe ser analizado y estudiado cuidadosamente, con la finalidad de que no repercuta en forma negativa en los sujetos pasivos o sobre la inversión de capitales por mencionar algunos, resultando en un mayor

número de desventajas de las que se pueda uno imaginar sobre las ventajas que suponemos debería tener para el desarrollo del país principalmente.

CAPITULO IV

El Crédito Fiscal en Materia del Impuesto al Valor Agregado

4.1. Impuestos generales a las ventas:

Los mecanismos de impuestos generalizados a las ventas y sobre consumos específicos son buenos expedientes de recaudación, a pesar de sus efectos regresivos sobre la población con ingresos más bajos. Por esta vía se inciden los ingresos de la mayoría de la población.

Como bien sabemos, y como lo afirma Margáin existen cinco impuestos generales a las ventas, que son: impuesto a las ventas del productor y distribuidor de mercancía importada o en la fase de fabricación, impuesto a las ventas del mayorista o en la fase de ventas al por mayor; impuesto a las ventas del minorista o detallista o ventas al por menor; impuesto a las transacciones o sobre el volumen de ventas, e impuesto al valor agregado o añadido.

El impuesto general a las ventas ha sido objeto de extensos estudios que lo vienen a justificar, no obstante las objeciones que al mismo se le hacen, sobre todo a quienes más favorecen. Como todo impuesto, estos también tienen sus virtudes y desventajas, pero si hubiese una buena administración y fuera eficaz, lo cual depende mucho de su sencillez, con más facilidad lo entendería el contribuyente.

Así entonces la justificación que se le ha dado a este impuesto, y como virtudes del mismo para llevar a cabo su implementación, tal y como al respecto nos dice Margáin entre otros autores, se respalda en lo siguiente:

- a) Permite que parte de la tributación descansa en el gasto y no sobre los ingresos;
- b) Le afecta al sujeto económico en atención al consumo que realiza;
- c) Tiene grandes ventajas administrativas frente al impuesto sobre la renta;
- d) Grava a personas que escapan del impuesto sobre la renta;
- e) Imposibilidad o mejor estaría decir, dificultad para las entidades federativas de establecer un impuesto sobre la renta;
- f) Es recomendable su utilización en países cuyos contribuyentes tienen un bajo concepto de la obligación de tributar, en que los medios de fiscalización dejan mucho que desear y los sistemas de registro son inadecuados;
- g) Son de gran utilidad para desalentar los consumos considerados como suntuarios.

Pero así también y como ya se había mencionado, al igual que todos los impuestos en el momento de su implantación, surgen reproches al respecto, y tenemos que las principales objeciones que a este impuesto se le hacen, son:

- a) Tienen mayores efectos sobre el consumo que el impuesto sobre la renta,
- b) Castiga a la inversión,
- c) Es inequitativo porque favorece a los que ahorran y afecta más al que carece de recursos en exceso de los que necesita para subsistir;
- d) Favorece a quienes gastan en rubros no gravados;
- e) Discrimina en contra de aquellas personas obligadas a gastar en conceptos gravados más que otras.

Por dichas razones, todos los impuestos indirectos eximen a los productos básicos o bien, llamados de primera necesidad, y también se establecen tasas altas para consumos conspicuos.

Así entonces, entraremos a hacer un breve análisis de los impuestos generales a las ventas existentes y que ya hemos mencionado con anterioridad, así entonces, y de acuerdo con lo que según Margain como mejor expositor del tema nos expone valga la redundancia, tenemos:

A) Impuesto a las ventas de los productores:

Este impuesto en sí, tiene como objeto gravar la mercancía en la fase de su producción, y la distribución de primera mano de mercancía importada, aún cuando algunos países lo aplican a toda importación sin distinguir si el introductor es empresario o no.

Es importante en este impuesto precisar el concepto de producción, manufactura o fabricación, incluyendo todo mezclado, montaje o ensamble.

La estructura general de este impuesto es similar al de transacciones o de ingresos mercantiles nuestro, pero con un número inferior de contribuyentes a controlar comparado con el resto de los impuestos generales a las ventas.

B) Impuesto a las ventas de los mayoristas:

Este impuesto tiene por objeto la última transacción al por mayor o venta al minorista o detallista y la importación.

Se excluyen de la tributación todos los bienes de producción; ciertas categorías de bienes, como los alimenticios de primera necesidad.

Se critica a este impuesto expresándose que favorece a las grandes cadenas comerciales, altamente integradas, en perjuicio del resto de los mayoristas, cuya intervención encarece el precio de venta y cuyos volúmenes de compras no pueden competir con el de aquellas.

Este impuesto tiene un mayor número de contribuyentes a controlar que el primero y se paga mediante declaración.

C) Impuesto a las ventas de los minoristas o detallistas:

El objeto de este impuesto es gravar sólo las ventas que el detallista haga al consumidor final, salvo cuando el mayorista o detallista se conviertan en consumidores finales se grava entonces las ventas del fabricante y del mayorista.

Como grava la última operación, evita la traslación acumulativa; se aplica a precios reales de venta; hay traslación expresa, los cambios de la tasa producen menos efectos perturbadores que en los dos anteriores impuestos.

Su principal ventaja reside en el hecho de que el consumidor final se percata de que él es el que cubre en definitiva el gravamen, por lo que no siente simpatía por el empresario que defrauda al fisco.

Hay pocas exenciones y la estructura de este impuesto es similar al de transacciones.

D) Impuesto a las transacciones o volumen de ventas:

Este impuesto que los franceses denominan “en cascada”, los americanos “piramidal” y que también recibe el nombre de “etapas múltiples”, es un impuesto sobre todas las transacciones en todas las etapas de la negociación de una mercadería.

Este impuesto resulta sumamente atractivo para los gobiernos, que muchas veces han seguido este camino hasta el desastre. Una vez que llegan a depender del impuesto, huir de él resulta difícil, porque todo cambio hacia un impuesto de una fase única exige un tipo mucho mayor, paso difícil de dar política y quizás, administrativamente.

La crítica deriva del hecho de que el impuesto se va aplicando en todas las operaciones que se hacen con un bien hasta llegar a manos del consumidor final, por lo que el precio final del mismo puede llevar incorporado dos, tres o más veces la tasa impositiva. Que esto influye negativamente en el costo final del producto.

Las principales críticas que se le hacen a este impuesto, son:

- a) Discrimina severamente contra las empresas no integradas;
- b) Torna prohibitiva la subcontratación en la industria;
- c) Estimula la integración;
- d) Favorece a las grandes empresas a costa de las pequeñas;
- e) Debe controlarse a todos los contribuyentes, sino tomar en cuenta su importancia económica;
- f) Es de administración sencilla cuando es de tasa uniforme, pero complicado cuando pierde esta condición. El gravamen a las transacciones es muy simple mientras es completamente uniforme. Cuando pierde tal condición se vuelve más complejo para manejar que un impuesto sobre una sola etapa.

Como ventajas, se le señalan:

- a) Posee una menor tasa, comparado con los impuestos de una sola etapa;
- b) Tiene un elevado número de contribuyentes;
- c) Permite mayor número de exenciones que los demás impuestos generales.

Este impuesto es el que agrupa al mayor número de contribuyentes, comparado con los tres anteriores, siendo su estructura casi similar al de la fase de ventas de los productores o de los minoristas.

E) Impuesto al valor agregado o añadido:

Este impuesto parece tener su origen en la doctrina alemana, al proponer su adopción Von Siemens al gobierno alemán. Sin embargo, se utilizó por primera vez y en forma muy modificada por el Estado de Michigan en 1935, denominándose Business Activities Tax (BAT), eliminándose en 1967.

Francia lo incorporó en su legislación en 1954/55 y por el grueso de los países miembros del Mercado Común Europeo en 1967.

Estos países lo adoptaron para lograr dos metas: 1) Armonizar los sistemas fiscales de los países miembros, y 2) permitir que los países miembros incrementaran sus ingresos de manera sustancial sin aumentar el costo e las exportaciones y sin eximir a las importaciones de quedar gravados en igual forma que los productos nacionales.⁶⁴

El anteproyecto mexicano establece como objeto del gravamen la entrega de toda clase de bienes, con carácter translativo de dominio o para su aprovechamiento temporal, así como permutas y prestación de servicios; la base del gravamen considera 5 diferentes conceptos como son: 1) bienes muebles, 2) mercaderías importadas con los costos que implica su transporte, incluyendo los aranceles, 3) bienes inmuebles, 4) el valor de los derechos en el aprovechamiento temporal de bienes, y, 5) servicios.⁶⁵

Como definición del IVA, Bastante Jiménez⁶⁶ nos dice que el impuesto sobre el valor añadido o IVA, como ya bien sabemos y lo hemos venido exponiendo, es un impuesto indirecto y general sobre los productos y los servicios que aseguran una igualdad de tributación a nivel de consumidor final entre los productos fabricados en el país, así como entre estos y los importados.

Entonces, el IVA es un impuesto indirecto que no grava la renta, sino el consumo, y que se aplica a cada venta que se realiza desde el principio de la producción a lo largo de la distribución y que culmina con la venta al consumidor final.

⁶⁴ MARGAIN MANAUTOU, E., Nociones de Política Fiscal, p.p. 148-149. 1ª. Edición, 1994.

⁶⁵ RETCHKIMAN K., B., Política Fiscal Mexicana, p. 76. 1ª. Edición, 1979.

⁶⁶ BASTANTE JIMENEZ, V., Guía Práctica del IVA, p. 39. 2ª. Edición 1986.

Para hacer esto de una forma más explícita, y de acuerdo con el autor antes señalado, lo manejaremos de la siguiente forma y comenzaremos por preguntarnos:

¿Que es el IVA?. El IVA es un impuesto general de naturaleza indirecta, que recae en los consumo y exige con ocasión de las entregas y prestaciones de servicios que tengan lugar en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, así como en las importaciones de bienes.

El impuesto grava el valor añadido en cada fase. Los pagos sucesivos por este concepto representan una carga fiscal idéntica al impuesto satisfecho por el consumidor final y su valor se obtiene deduciendo en cada fase, el impuesto que grava las operaciones del sujeto, el impuesto que grava sus adquisiciones.

¿Por qué se llama IVA?. Porque recae en el consumo y grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes, aunque únicamente el valor incorporado en cada una de ellas.

¿Por qué es un impuesto general?. Porque a través del mismo se gravan la mayoría de las operaciones empresariales o profesionales. El concepto de generalidad se puede interpretar en un doble sentido:

- I. Porque grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes o servicios.
- II. Porque afecta a todos los sectores económicos.

Por otro lado, tenemos que el IVA presenta diversas características como un impuesto indirecto y de tipo general entre las cuales destacan cuatro que se pueden considerar las más importantes y son:

I. La simplificación, es la que hace desaparecer la multiplicidad de hechos imposables y de tipos de gravamen que nacen de la coexistencia del impuesto con otros tributos sobre el consumo.

II. La uniformidad y neutralidad, es para que no conduzca a una distribución antieconómica de los recursos. Esto es, que no existan productos que, por soportar mayores impuestos que otros de su misma naturaleza, resulten perjudicados en su demanda.

III. La de un control fiscal eficaz, la cual consiste en que al cerrarse el circuito producción-distribución, siendo cada uno de los elementos intervinientes en cada una de las transacciones u operaciones.

IV. La de ajustes en frontera, en esta el IVA permite efectuar el cálculo exacto de gravamen soportado por cada producto o bien producido por el país, para aplicarlo consiguientemente a los bienes de importación y deducirlo de los productos o mercancías exportados.

Ahora bien en otro orden de ideas, tenemos que en la actualidad existen tres formas que califican el tipo de impuesto al valor agregado las cuales son:

a) El tipo consumo, que es el que exceptúa de la base a los bienes de capital. En los sistemas para determinar la base por deducción, se permite restar el valor de los bienes de capital o el impuesto que generan, totalmente en el momento de determinar el impuesto por la empresa obligada a ello.

Es decir, el IVA que se paga en todas las adquisiciones, incluyendo las de bienes de capital, se deduce o acredita del IVA trasladado en las ventas. Este impuesto es sencillo porque permite que todas las adquisiciones se traten igual.

b) El tipo ingreso, que es aquel en el cual el tratamiento a los bienes de capital está sujeto a criterios de amortización, o sea, de eximirlos de tal modo que se disminuya su valor en un periodo arbitrario, o de permitir la deductibilidad de su valor o los impuestos pagados en ese mismo periodo. Dicho tratamiento viene de considerar que los bienes de capital se incorporan al valor de los bienes producidos en el periodo de amortización o depreciación.

En otras palabras, significa que el IVA pagado en las adquisiciones de bienes de capital se amortiza durante la vida legal de esos bienes y se acredita en contra del IVA trasladado en las ventas durante la vida de esos bienes. A éste se le denomina "tipo de ingreso" porque su base económica es el ingreso neto nacional, esto es, consumo más inversión menos depreciación.

c) El tipo "producto bruto", el cual no permite deducción alguna de las adquisiciones de bienes de capital, es decir, no se autoriza la deducción del IVA cubierto en la adquisición de bienes de capital. La base económica de este IVA es el producto nacional bruto, esto es consumo más inversión.

"En México, el impuesto al valor agregado es del tipo consumo, con determinación de la base mediante el método de sustracción financiera, e impuesto contra impuesto.

Las quejas al impuesto provienen de su aplicación práctica, porque los problemas de contabilidad o de identificación de productos o servicios gravados o exentos, dependen del detalle de diseño de la ley, de la variedad de tratamientos diferenciales que contenga o del número de tasas aplicables.

Sin duda, el impuesto al valor agregado, es con mucho, mejor impuesto que el de ingresos mercantiles, al cuál sustituyó, de manera que transformo todo el sistema impositivo indirecto de México, al mejorar su incidencia o recaudación. Esto se magnifica si se considera que el proceso de simplificación, por virtud del sistema de coordinación con los estados, abarcó hasta la tributación local; no obstante, significo recursos en los tres niveles de gobierno."⁶⁷

⁶⁷ COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS, A.C. Financiamiento del Gasto Público, p.p. 98-99. 1ª. Edición, 1988.

En palabras de Margain, se puede decir, que el IVA es el tributo que se traslada sobre el valor total de las ventas, otorgando el derecho de deducir o de acreditar el IVA cubierto en las adquisiciones. También se define como el impuesto que se aplica sobre la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, que es el valor que el contribuyente ha añadido a la mercancía que ahora revende.⁶⁸

De lo anterior y de acuerdo con Margain podemos afirmar que se considera que este impuesto elimina los males del impuesto a las transacciones o sobre el volumen de ventas, por cuanto que la tasa impositiva sólo se aplica sobre el valor de lo agregado por el contribuyente y no sobre el valor total de la operación.

El único que sufre los efectos económicos del impuesto es el consumidor final, que no tiene a quien trasladarlo y por consiguiente derecho a acreditar cantidad alguna.

Se considera que la tasa del tributo se difunde más y se le asigna como importante ventaja de que facilita la fiscalización de las empresas, ya que las deducciones o acreditamientos declarados por una firma denuncian el impuesto pagado por otras.

Este impuesto es también de “cascada” pero con el derecho del contribuyente de recuperar el impuesto que se le trasladó cuando fue adquirente o consumidor, lo que hace que tenga tasas mucho mayores que el de transacciones.

Hay tres formas de atenuar el impuesto del valor agregado: a través de las exenciones, de las tasas múltiples y de bases reducidas.

Atendiendo a la clase de productos, de servicios, de contribuyentes y de etapas del proceso de producción-distribución, las exenciones se clasifican en:

- a) Universales, todo lo concerniente a las exportaciones;
- b) Políticas, las que se otorgan en favor de los periódicos, revistas, libros y artículos alimenticios de primera necesidad;
- c) Sociales, las que se conceden en favor de las medicinas y atención médica y dental;
- d) De simplicidad administrativa, en favor de los contribuyentes de baja capacidad económica.

Por todas estas razones, podemos concluir que el derecho al acreditamiento, la devolución o compensación del impuesto producen cargas financieras cuando no se establecen mecanismos automáticos y expeditos.

De igual forma que en México el impuesto al valor agregado es un idóneo instrumento recaudatorio, pero debe continuar su camino hacia las formas más puras y sencillas, para evitar cargas diferenciales no deseadas sobre el valor de los bienes o servicios o producir resistencia a su pago.

⁶⁸ MARGAIN MANAUTOU, E., *Nociones de Política Fiscal*, p. 149. 1ª. Edición,

I Artículo 1º de la Ley del I.V.A.: Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes;
- II. Presten servicios independientes;
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes, y
- IV. Importen bienes o servicios.
- V. Exportación de bienes o servicios

4.2. Momentos en que se consideran efectuados los actos o actividades para I.V.A.:

Consideramos que para poder entrar al análisis de este punto, debemos en primer término saber que se entiende por actos o actividades, es decir, que quiere decir el expresar esto, así entonces tenemos que se entiende por:

- I. Actos. Que es la realización o el llevar a cabo ciertas o determinadas conductas en forma esporádica, es decir que no se van a llevar a cabo sino en determinadas ocasiones o momentos dentro del desarrollo empresarial o comercial de una persona física o moral, se entiende que es una acción unilateral por parte del contribuyente.
- II. Actividades. Que es la realización de una serie de actividades predeterminadas, como su nombre lo indica, por parte del contribuyente pero en cuyo caso son continuas, es decir son el conjunto de actividades cotidianas que desempeña una persona física o moral.

Después de haber analizado lo anteriormente señalado entraremos ahora si a ver en que momento se consideran efectuados los actos o actividades que nos señala la Ley del I.V.A., y que nos señala la misma.

A) En la enajenación.

Con respecto a este punto, nos dice la Ley del I.V.A., que se entiende por enajenación en su artículo 8º, el cual dice:

Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

Como bien podemos observar, este artículo no nos dice con exactitud que es la enajenación, pero si hace alusión al Código fiscal de la Federación, el cual en su artículo 14 nos dice:

Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A;

En este caso del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, solo nos interesa esta fracción ya que para el caso que tratamos es lo más general que hay con respecto a un concepto de enajenación, siendo entonces que cualquier transmisión de propiedad sea cual sea la forma y la cosa en que esta se lleve a cabo, se considera enajenación, es por ello que la Ley del I.V.A. nos menciona también que es el faltante de inventarios en cualquier empresa y que dado a ello se presume que los bienes han sido enajenados, claro es que tal y como lo dice la misma ley toda presunción acepta prueba en contrario.

Así mismo, nos da sus excepciones en cuanto a lo que no considera como tal, es decir, cómo enajenación.

Bien entonces y una vez que ya hemos visto que es la enajenación, veremos en que momento se considera efectuada esta misma para los efectos de la Ley en comento y que nos dice en su artículo 11° lo siguiente:

Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

- I. Se envíe al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el bien. No se aplicará esta fracción cuando a la persona a la que se le envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo;
- II. Se pague parcial o totalmente el precio, salvo en los casos que esta ley señale, y
- III. Se expida el comprobante que ampare la enajenación.

Entonces, por lo que hace al momento en que se considera efectuada la enajenación de los bienes es lo suficientemente explícita, ya que como bien lo dice en la fracción primera en el momento en que se envíen los bienes al adquirente esto es que aún en el caso de que el adquirente todavía no reciba los bienes en forma física pero estos ya están en camino, ya se considera efectuada la enajenación, así mismo tal y como lo dice al momento en que se hace la entrega material del bien enajenado; en el caso de la fracción segunda, nos dice en el momento que se pague parcialmente esto es en el caso de que se manejen anticipos para la adquisición de determinados bienes o bien que estos se paguen por completo y ello hace que la enajenación se considere efectuada, y por último la fracción tercera, que dice en el momento en que el enajenante expida el comprobante en este caso fiscal que ampare la venta o enajenación al adquirente, es decir, en el momento que se expida la factura o ticket de compra, se considera efectuada la enajenación.

B) En la prestación de servicios:

Para el caso del estudio del momento en que se considera efectuada la prestación de servicios, primero veremos que es lo que en materia del Impuesto al Valor Agregado se considera o se entiende por prestación de servicios, para lo cual veremos el artículo 14 de la Ley del I.V.A. que nos dice lo siguiente:

Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes.

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes;
- II. El transporte de personas o bienes;
- III. Es seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento;
- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución;
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología, y
- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no este considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Una vez ubicados en este punto y viendo que la Ley del I.V.A. es bastante explícita al respecto, pues nos da una amplia perspectiva de lo que considera como prestación de servicios independientes, veremos ahora en que momento considera está misma efectuada la prestación de servicios independientes, para ello el artículo 17 de la misma Ley nos dice lo siguiente:

En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas.

No hacemos alusión a todo el artículo porque consideramos que ésta es la base primordial que nos señala en que momento se considera efectuada la prestación de servicios independientes.

Siendo entonces, que el artículo nos señala que se pagará el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones, es decir, que se considera que se ha efectuado la prestación de servicios al momento en que se cobro el precio pactado por la misma o bien en el momento en que se reciba el anticipo o se expida el comprobante en cuyo caso también es fiscal para efectos de la materia.

Un claro ejemplo de esto, es la figura fiscal de honorarios en donde un profesionista presta sus servicios a otra persona física o moral y expide a favor de este o estos un recibo de honorarios y por ende, recibe la cantidad o precio pactado aún y cuando sea solo un anticipo por el servicio a realizar o desempeñar, en cuyo caso por cada recibo que expida deberá pagar el impuesto a cargo tal y como lo establece la ley.

C) En el uso o goce temporal de bienes:

En cuyo caso tendremos que saber por principio de cuentas al igual que en los casos anteriores, que se entiende por uso o goce temporal de bienes, en la Ley en comento, nos da una definición siendo esta la consideración que la misma hace al respecto para lo cual tenemos que en el artículo 19º nos dice:

Para los efectos de esta ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

De lo anteriormente transcrito, considerando que es la base de lo que se considera como uso o goce temporal de bienes, tal y como la ley lo dice es el otorgamiento de una cosa material o bien tangible para su uso y goce, pero con la característica de que no se otorga el dominio o propiedad de la cosa o bien otorgado, y por lo cual se debe pagar una contraprestación la cual ya ha debido ser pactada al momento de hacer el otorgamiento.

Ahora bien entremos pues a ver en que momento se consideran efectuados los actos o actividades en el caso de esta figura, al respecto, el artículo 22° de la ley nos indica lo siguiente:

Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren, sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

Nos dice este artículo entonces que se consideran efectuados los actos o actividades correspondientes a este rubro en el momento en el cual se cobren, sean exigibles las contraprestaciones o se expida el comprobante fiscal también para efectos de la materia que ampare el precio pactado, nos dice lo que suceda primero, es decir, en el momento en que se otorga el uso o goce temporal del bien y se reciba por ello la cantidad pactada o precio pactado ya sea por anticipo o no, en ese momento ya se ha efectuado dicha actividad, o bien al momento de expedir el comprobante que ampare la contraprestación y en cuyo caso tal vez pueda ser exigible la misma.

Un claro ejemplo de este acto o actividad es el arrendamiento en cuyo caso como ya sabemos, se otorga el uso y goce de un bien inmueble con el fin que sea o para el cual este destinado a cambio de una contraprestación pactada al momento de otorgar el mismo la cual se acuerda desde antes de otorgar el uso o goce del bien, lo cual se conoce mejor cotidianamente como el pago de una renta a cambio del uso o goce de un inmueble.

D) En la importación de bienes o servicios:

Para el efecto de un mayor entendimiento de esta figura, empezaremos por analizar que se entiende por importación de bienes o servicios, entendiendo que la importación es la actividad, que realizan personas físicas o morales con el fin de introducir al país, de forma definitiva o temporal diversos bienes tangibles o intangibles, así como, servicios provenientes del extranjero para su uso, goce, comercialización o transformación dentro de este.

En la materia que nos ocupa, la Ley del I.V.A. en su artículo 24°, nos menciona lo que se considera como importación de bienes o servicios, el cual dice lo siguiente:

Para los efectos de esta ley, se considera importación de bienes o servicios:

- I. La introducción al país de bienes;
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él;
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país;
- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera entregado en el extranjero, y
- V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Una vez que hemos establecido que es la importación de bienes o servicios de acuerdo a lo que nos señala la ley, y que es la importación en sí, entraremos ahora a ver en que momento se consideran efectuados los actos o actividades dentro de la importación, para lo cual veremos el artículo 26° de la misma ley, que nos dice:

Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicio:

- I. En el momento en el que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera;
- II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva;
- III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:
 - a) Se aprovechen en territorio nacional.
 - b) Se pague parcial o totalmente la contraprestación.
 - c) Se expida el documento que ampare la contraprestación.
 Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que se trate, y
- IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de esta ley.

Como podemos observar, este artículo es muy amplio y nos menciona toda una serie de supuestos en los cuales se pueden considerar como los momentos en que se han efectuado los actos o actividades en la importación de bienes o servicios, tal es el caso de la fracción primera en donde se entiende que el impuesto se paga al momento de presentar el pedimento ya que este se realiza junto con el pago del Impuesto al Comercio Exterior, en el caso de la fracción segunda, nos dice para aquellas mercancías que entran bajo un tratamiento especial o régimen especial, así mismo, podemos observar que al igual que en los actos o actividades anteriores a este, nos menciona momentos o supuestos, cómo los de los incisos a), b) y c) de la fracción tercera, que se dan en el momento en que se de el aprovechamiento, el pago de la contraprestación y con la expedición del comprobante fiscal para el caso de la materia.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Ahora bien, nos podemos percatar de que en todos y cada uno de los actos o actividades que se consideran como gravables para la Ley del I.V.A., contienen lo que podríamos llamar como parámetros preestablecidos y de forma general, en todos y cada uno de los actos o actividades que se consideran gravables en materia de I.V.A., esto para que se consideren como los momentos en que se efectúan dichos actos o actividades, tales como: en el momento en que se cobre, sean exigibles las contraprestaciones y/o se expida el comprobante que ampare la operación.

4.3. Determinación del impuesto a cargo o saldo a favor:

Una vez que ya sabemos en que momento se consideran efectuados los actos o actividades para el Impuesto al Valor Agregado, consideramos pertinente hacer una pausa ya que estamos hablando del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, para saber cual es la forma de determinar dicho crédito, y es por ello que en este punto titulado como determinación del impuesto el cual puede ser a cargo o a favor según sea el caso, ya que para dicho impuesto, se considera tal y como ya lo hemos estudiado en nuestro primer punto de este capítulo, que el impuesto se traslada y se acredita en función del proceso de determinación del mismo, y que quien lo soporta en forma definitiva, es el consumidor final.

En virtud de lo anterior, decimos que lo soporta el consumidor final, porque se dice que desde el punto de vista económico el impuesto lo paga el consumidor final. Pero ahora bien, en la mecánica del funcionamiento del impuesto, ordinariamente uno lo paga y otro lo soporta. Así, el impuesto lo paga el sujeto pasivo, es decir, quienes realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto y, el impuesto lo soporta aquel para quien se realice la operación gravada.

En el mismo orden de ideas, en este punto vamos a mostrar como se determina el impuesto y se obtiene así el crédito fiscal, ya sea con un saldo a cargo o a favor por parte del contribuyente, para lo cual tendremos que saber en primer término, que es el I.V.A. acreditable y en segundo que es el I.V.A. trasladado; esto aunado a poder entender el procedimiento de determinación del crédito fiscal.

4.3.1. I.V.A. trasladado:

Se entiende como I.V.A. trasladado, aquel impuesto que como su nombre lo indica, trasladamos a otras personas físicas o morales por operaciones realizadas con nosotros; es decir es el impuesto al valor agregado que cobramos a terceras personas las cuales nos compran determinadas mercancías o productos, o bien a quienes les prestamos un servicio según sea el caso.

Este impuesto, el cual nosotros hemos cobrado de esas terceras personas, se entiende debemos enterarlo a la autoridad hacendaria correspondiente ya que en este caso, estamos actuando como recaudadores de dicho impuesto; pero antes de enterarlo, a este

impuesto le podemos restar el impuesto que nosotros hemos pagado a otros por actividades realizadas con estos.

En cuanto a lo que hace a la forma en como se traslada este I.V.A. trasladado valga la redundancia, éste se traslada repercutiéndolo. La repercusión es una obligación impuesta por ley en dos aspectos a saber:

- Para el sujeto pasivo, que deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto.
- Para quien lo soporta, que estará obligado a aceptarlo.

4.3.2. I.V.A. acreditable:

En el caso del I.V.A. acreditable, no encontramos una definición específica, que nos pueda llevar a saber acertadamente que significa o que es lo que quiere decir esta palabra, lo que sí sabemos es que es acreedor aquel que tiene la facultad de exigir un derecho que le corresponde, partiendo de esto, podemos decir que:

Se le llama I.V.A. acreditable, al reconocimiento del impuesto que nos ha sido trasladado y que podemos restar del impuesto correspondiente a los actos o actividades que realizamos.

Una vez que hemos concluido en una explicación de lo que es el I.V.A. acreditable, pasaremos a ver en que consiste el acreditamiento y como se da este, para lo cual tenemos que el artículo 4° de la Ley del I.V.A., nos dice que:

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:

I.

De las primeras dos fracciones de este artículo, se obtiene lo que se llama I.V.A. identificable, que son los inventarios y estos a su vez se clasifican en dos que son; gravados y no gravados, los primeros son acreditables y los segundos son deducibles, así la fracción III, nos va a dar lo que llamamos I.V.A. no identificable y gastos e inversiones, pero para poder entender mejor este procedimiento, pondremos un ejemplo:

LEY DEL IVA ARTICULO 4

TOTAL DE INGRESOS	\$ 2,000,000.00	X 15%	\$ 300,000.00
ACTIVIDADES GRAVADAS	\$ 1,500,000.00	EXENTO	
ACTIVIDADES NO GRAVADAS	\$ 500,000.00		
DEDUCCIONES	\$ 1,200,000.00		

INVENTARIOS IDENTIFICABLES DE ACT. GRAVADAS	\$ 300,000.00	X 15%	\$ 45,000.00
INVENTARIOS IDENTIFICADOS DE ACT. NO GRAVADAS	\$ 200,000.00	X 15%	<u>\$ 30,000.00</u>
			\$ 75,000.00
GASTOS E INVERSIONES	\$ 700,000.00		

TOTAL DE I.V.A. POR OPERACIONES	\$ 300,000.00
MENOS I.V.A. IDENTIFICABLE	<u>\$ 75,000.00</u>
I.V.A. NO IDENTIFICABLE	\$ 225,000.00

TOTAL DE ACTIVIDADES GRAVADAS	\$ 1,500,000.00
ENTRE TOTAL DE ACTIVIDADES	<u>\$ 2,000,000.00</u>

FACTOR 0.75

I.V.A. NO IDENTIFICABLE	\$ 225,000.00
POR EL FACTOR	<u>0.75</u>
	\$ 168,750.00

IMPORTE INVENTARIOS IDENT. ACTIV. GRAV. \$ 45,000.00

TOTAL DE I.V.A. ACREDITABLE \$ 213,750.00

TOTAL DE I.V.A. POR OPERACIONES \$ 300,000.00

MENOS TOTAL DE I.V.A. ACREDITABLE \$ 213,750.00

TOTAL DE I.V.A. DEDUCIBLE \$ 86,250.00

En este sentido, en cuanto a este artículo se refiere la ley nos da un extenso procedimiento en el artículo 4º ya antes mencionado, para poder obtener el impuesto acreditable, el cual derivado del ejemplo anterior ya sabemos como se obtiene, pero una vez que ya sabemos que es el acreditamiento y en que consiste este podemos pasar a lo siguiente que seria la determinación del crédito fiscal.

Sin adentrarnos mucho en este punto, ya que no es el fondo del estudio de la presente investigación, y para un mayor entendimiento del procedimiento para determinar el crédito fiscal y para poder saber como es que se obtiene un saldo a cargo o un saldo a favor en materia de I.V.A. ya sea en periodos o en ejercicios, y así determinar el crédito fiscal derivado del Impuesto al Valor Agregado, haremos a continuación un breve análisis de cómo es que se obtienen dichos saldos:

a) Determinación en pagos provisionales:

En este caso tenemos que el artículo 5º de la Ley del I.V.A. en su párrafo cuarto nos dice: El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4º de esta ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho periodo.

Aquí lo que vamos a hacer es un ejercicio práctico de carácter contable, con el fin de entender como se hace el acreditamiento en pagos provisionales, es decir, de un periodo a otro, pero lo más importante como sacar el pago provisional, obteniendo un saldo a favor o a cargo, o también podemos decir obtener el crédito fiscal del periodo correspondiente, el cual puede ser como ya lo mencionamos a cargo o a favor, y según sea el caso del régimen fiscal del contribuyente puede ser mensual o trimestral; siendo así entonces, tenemos lo siguiente:

ACTOS O ACTIVIDADES	IMPORTE TOTA	TASA	IMPUESTO CORRRESPONDIENT	IMPUESTO RETENIDO
VENTAS NACIONALES	\$ 110,000.00	15%	\$ 16,500.00	
HONORARIOS	\$ 60,000.00	15%	\$ 9,000.00	\$ 6,000.00
ARRENDAMIENTO	\$ <u>30,000.00</u>	15%	\$ <u>4,500.00</u>	\$ <u>3,000.00</u>
TOTALES	\$ 200,000.00	15%	\$ 30,000.00	\$ 9,000.00

IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL IMPORTE TOTAL	\$ <u>30,000.00</u>
IMPUESTO PARA PAGOS PROVISIONALES	\$ 30,000.00
MENOS IMPUESTO RETENIDO	\$ <u>9,000.00</u>
IMPUESTO CAUSADO	\$ 21,000.00
MENOS IMPUESTO ACREDITABLE	\$ <u>16,000.00</u>
IMPUESTO A CARGO	\$ <u>5,000.00</u>
PAGO PROVISIONAL DEL PERIODO	\$ 5,000.00

b) Determinación en pagos anuales:

En este punto, lo que vamos a ver es como se lleva a cabo el acreditamiento en pagos anuales; es decir de un ejercicio fiscal a otro esto lo podemos encontrar en el artículo 5º, fracción III, párrafo tercero de la Ley del I.V.A., en cuyo caso se puede decir que el procedimiento para la obtención del crédito fiscal el cual llamaremos saldo a cargo o a favor, siendo el resultado del procedimiento para la obtención del impuesto causado en el ejercicio, lo cual nos dará como resultado nuestro crédito fiscal en materia de I.V.A., y que nos dice:

Para determinar el impuesto del ejercicio se aplicara el siguiente procedimiento:

- a) A los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio, se aplicará la tasa que corresponda de conformidad con esta ley.
- b) Se sumarán los montos de los saldos a favor del impuesto al valor agregado que resulten en las declaraciones de pago provisional del ejercicio y en el ajuste a los pagos provisionales, cuya devolución se hubiera solicitado.
- c) Al monto del impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio que resulte en los términos del artículo 4º de esta ley, se le adicionará el monto de los pagos provisionales del citado impuesto que corresponda al mismo ejercicio, el impuesto pagado correspondiente al ajuste a que se refiere la fracción III de este artículo, el impuesto que se hubiera retenido al contribuyente en términos de esta ley durante dicho ejercicio y, en su caso, el saldo a favor del impuesto al valor agregado que resulte en la declaración del ejercicio inmediato anterior, por el que se hubiera solicitado su devolución.

En ningún caso podrá solicitarse la devolución del saldo a favor que se hubiera adicionado en los términos de este inciso.

- d) La cantidad que resulte en los términos del inciso a) de este artículo, se adicionará con el monto que se determine de conformidad con el inciso b) que antecede y se disminuirá con el monto que se determine conforme al inciso anterior. El resultado que se obtenga de esta operación será el impuesto del ejercicio.

Como podemos observar, de este párrafo tercero, de la fracción III, del artículo 5º de la ley, se obtiene el procedimiento a seguir para llevar a cabo la determinación del saldo a cargo o a favor del ejercicio fiscal.

A continuación, mostraremos un ejemplo práctico y muy sencillo, de cómo es que se hace el acreditamiento y en segundo en segundo lugar y la parte más importante como se obtiene el saldo ya sea a cargo o a favor en un ejercicio fiscal, o bien del pago anual:

ACTOS O ACTIVIDADES	IMPORTE TOTAL	TASA	IMPUESTO CORRESPONDIENTE	IMPUESTO RETENIDO
VENTAS NACIONALES	\$ 1,500,000.00	15%	\$ 225,000.00	
HONORARIOS	\$ 480,000.00	15%	\$ 72,000.00	\$ 48,000.00
ARRENDAMIENTO	\$ <u>360,000.00</u>	15%	\$ <u>54,000.00</u>	\$ <u>36,000.00</u>
TOTALES	\$ 2,340,000.00	15%	\$ 351,000.00	\$ 84,000.00

IMPUESTO CORRESPONDIENTE AL IMPORTE TOTAL	\$ <u>351,000.00</u>
IMPUESTO PARA PAGO ANUAL	\$ 351,000.00
MENOS IMPUESTO RETENIDO	\$ <u>84,000.00</u>
IMPUESTO CAUSADO	\$ 267,000.00
MENOS IMPUESTO ACREDITABLE	\$ <u>280,000.00</u>
IMPUESTO	\$ <u>13,000.00</u>
DEBITO A FAVOR EN EL EJERCICIO	\$ 13,000.00

4.3.3. Saldo a cargo o a favor (crédito fiscal):

Una vez que ya hemos analizado y entendido cual es el procedimiento a seguir para saber cómo se determina el saldo a favor o a cargo del periodo o ejercicio; es decir el crédito fiscal para los efectos del impuesto al valor agregado, a continuación analizaremos porque decimos que saldo a cargo o a favor es a crédito fiscal.

Al referirnos como lo hemos venido llamando desde el principio de este punto al saldo a favor o a cargo, nos referimos también al crédito fiscal en materia del impuesto al valor agregado; esto puede conllevarnos a preguntar ¿porque decimos que el saldo es el crédito fiscal en materia de I.V.A.?

Pues porque el resultado obtenido del desarrollo de las operaciones antes realizadas, nos va dar a conocer el saldo a cargo o a favor, y a su vez ese saldo va a ser nuestro pago el cual puede ser de dos formas; la primera que va a ser provisional o del periodo y la segunda anual o del ejercicio; así entonces, ese saldo va a ser el impuesto que debemos enterar a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por medio de una declaración de pago ya sea provisional o anual según sea el caso, y es por ello que ese saldo a favor o a cargo decimos es nuestro crédito fiscal en materia del Impuesto al Valor Agregado.

Decimos que es saldo a cargo, cuando el impuesto que trasladamos o cobramos es mayor; es decir, cuando los actos o actividades que realizamos con terceros han sido mayores y cobramos mas impuesto del que pagamos, por tanto debemos enterarlo a la autoridad administrativa correspondiente.

En el caso contrario, cuando decimos que el saldo es a favor es porque nosotros pagamos más impuesto del que cobramos; es decir, es el reconocimiento del impuesto pagado en exceso a terceros y que tenemos el derecho de recuperarlo.

Ahora bien, una vez que ya conocemos cual es nuestro saldo a cargo o a favor, éste va a ser la cantidad líquida y cuantificable que vendrá siendo nuestro impuesto a pagar, en el caso de que sea a cargo, y eso a su vez es un crédito fiscal debido a que una vez que ha sido determinado el impuesto en cantidad líquida éste se hace exigible por parte del sujeto activo, en este caso por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Una vez que ya hemos visto como se determina el crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, podremos entrar al estudio o análisis de cuales son las formas a través de las cuales nos permite extinguir la misma Ley del I.V.A., dichos créditos.

4.4. De las formas de extinción que señala la Ley del I.V.A.:

En este punto, analizaremos dentro de la propia Ley del I.V.A., cuales son las formas que esta nos establece o que en ella se prevén para poder extinguir los créditos fiscales que de ella misma se deriven.

Como ya lo vimos en el capítulo anterior, en el derecho fiscal existen distintas y muy variadas formas de extinguir los créditos fiscales en general, pero no todas estas formas de extinción aplican a todos los impuestos ya que muchas de ellas a pesar de estar reconocidas por las normas generales como ya lo hemos mencionado, no lo están en las normas particulares, esto es, que no están reconocidas como tales en las leyes especiales. Para el caso en particular del impuesto al valor agregado, este al igual que los demás, se rige por una ley especial y es por ello que nos abocaremos a estudiar en este punto cuáles son estas formas de extinción que nos reconoce la Ley del I.V.A.

4.4.1. De pago:

Como bien ya se apunto en el capítulo anterior, sabemos que el pago es el cumplimiento del objeto debido (prestación de dar, hacer o no hacer) a favor del acreedor, que a su vez ocasiona la extinción de la relación jurídica existente.

De lo anterior podemos decir, que el pago es la forma más pura de extinción de los créditos fiscales, y que es por ello que es reconocida por todas las leyes especiales, incluyendo a la Ley del I.V.A..

Lo anterior, porque al momento de tener el crédito fiscal una vez cuantificado en cantidad líquida, con un saldo a cargo, sabemos que debemos enterarlo; es decir que debemos pagarlo a Hacienda y que ello nos liberara de la carga fiscal extinguiendo por completo el crédito fiscal derivado de la ley del impuesto al valor agregado, ya que una vez que se paga se libera al sujeto pasivo de un posible procedimiento en su contra por parte del sujeto activo para llevar a cabo el cobro coactivo del crédito fiscal.

I. Momento del pago, anual y provisional:

Una vez que ya vimos que el pago es una de las formas más puras y reconocidas de extinguir los créditos fiscales, entraremos a analizar en que momento se debe llevar a cabo este, como bien sabemos y ya lo mencionamos en puntos anteriores, en materia de impuesto al valor agregado, este se va a determinar de dos formas anual y provisional.

a) Por lo que hace al pago provisional, tenemos que el artículo 5º párrafo segundo de la Ley del I.V.A. nos dice: Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y en el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación. Los contribuyentes a que se refiere el título IV, capítulo Vi. sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, efectuarán pagos provisionales trimestrales.

Como podemos observar, nos habla de pagos mensuales y trimestrales, esto dependiendo del régimen en que tributen de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, tal y como nos lo menciona y de esa forma tenemos que según la regla miscelánea, aquellos que deban hacer pagos mensuales los enteraran mediante declaración a más tardar el día 17 del mes próximo siguiente, y para el caso de aquellos que deban hacer pagos trimestrales los enteraran a más tardar el día 17 del primer mes del trimestre próximo siguiente.

b) Ahora bien, en el caso del pago anual, nos dice el mismo artículo 5º, párrafo sexto de la ley en comento, nos dice: El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Las sociedades que tengan el carácter de controladoras en los términos del párrafo noveno del artículo 57-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, presentarán la declaración anual dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio.

En este caso, la ley es bastante clara y nos dice que el momento del pago del impuesto para el caso de ejercicios fiscales o pago anual, será dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, es decir en este caso se tiene del 1º de enero al 31 de marzo del siguiente ejercicio para realizar el pago correspondiente, con sus claras excepciones tal y como lo especifica.

4.4.2. ¿El acreditamiento?:

En el caso del acreditamiento, lo trataremos de forma muy especial, ya que nadie lo ha considerado como una forma de extinción del crédito fiscal, debido en primer lugar a que no se encuentra entre las formas de extinción de créditos que maneja la doctrina del derecho fiscal y se podría decir que se encuentra muy lejos de serlo en virtud de que tal y como lo hemos estudiado, el acreditamiento es un mecanismo de control dentro del proceso de determinación del impuesto al valor agregado y ni la misma ley de la materia lo maneja como tal; pues ahora bien veremos porque dejamos¹ como incógnita esta figura y consideramos que el acreditamiento podría llegar a ser una forma de extinción de los créditos fiscales derivados del impuesto al valor agregado.

Estando en el entendido de que como ya lo hemos manejado el acreditamiento es un paso dentro del mecanismo de determinación del crédito fiscal en I.V.A., puede ser una forma de extinción de dicho crédito en virtud de lo siguiente:

El artículo 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nos habala de la forma de acreditar saldos a favor y nos dice que:

Quando en la declaración de pagos provisionales resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo...

De lo anterior podemos advertir que cuando se tiene un saldo a favor, que como lo hemos visto es la realización de nuestra parte de un pago en exceso del impuesto durante el periodo y el cual es un derecho que podemos exigir, nos dice que este lo podemos acreditar

en contra del impuesto a cargo que corresponda en los periodos subsecuentes, es decir, que si en los periodos subsecuentes nos resulta un saldo a cargo, que como ya sabemos es el exceso de impuesto que nosotros hemos cobrado por el desarrollo de actos o actividades con terceros, a este saldo o impuesto a cargo le podemos restar o deducir el saldo a favor del periodo anterior.

Ahora bien, para poder entender mejor esto lo explicaremos de la siguiente forma; suponiendo que al final del periodo nos resulte en la determinación un saldo a favor de una cierta cantidad y que para el periodo inmediato siguiente nos resulte en la determinación un saldo o impuesto a cargo que digamos es exactamente en igual cantidad a la del periodo inmediato anterior, entonces, y de acuerdo con lo que nos plantea el artículo antes mencionado, acreditamos el saldo a favor que veníamos arrastrando contra el saldo a cargo que corresponde al periodo siguiente, va a resultar que el impuesto que nos resulto a cargo quedo en ceros al igual que el impuesto que teníamos a favor. En el supuesto de que nuestro saldo a cargo fuere mucho mayor al saldo a favor, al hacer el acreditamiento el saldo a cargo será menor de lo que era en un principio y solo pagaremos lo que resulte en demasía, o bien si el saldo a cargo es menor que el saldo a favor, al aplicar el acreditamiento el saldo a cargo desaparecerá y nos quedará aun un saldo a favor el cual podremos acreditar en el siguiente periodo.

Por todo lo anteriormente expuesto, es que podríamos decir que el acreditamiento se puede llegar a considerar como una forma de extinción del crédito fiscal derivado del Impuesto al Valor Agregado, y reconocido por la misma Ley de la materia.

4.4.3. La devolución:

En el caso de la devolución, tenemos que esta es una figura que nos maneja la propia Ley de la materia, y derivado de ello podemos decir que la devolución consiste en solicitar de alguien nos regrese o devuelva como su nombre lo indica algo que por derecho es de nuestra propiedad o nos pertenece y es por ello que esta figura la manejamos como una forma de extinción señalada por la propia Ley del I.V.A., aunque veremos, que esta misma figura esta regulada también por la norma general.

Conforme a lo anterior, tenemos que la Ley del I.V.A., en su artículo 6º, nos menciona lo siguiente:

Cuando en la declaración de pagos provisionales resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor...

Este artículo en particular, es muy extenso y es debido a ello que no lo transcribimos por completo, tenemos entonces que nos dice a lo largo de todo el artículo que sea el caso que sea en pagos provisionales, ajustes o en pago anual, entre otros, si el saldo es a favor podemos solicitar su devolución pero es condición en cualquier caso, el

hecho de que, para que esta opere, dicha solicitud sea por el total de la cantidad que resulte del saldo a favor.

Aunque en este caso los papeles se revierten, y somos nosotros quienes ahora tenemos un derecho, que la autoridad hacendaria debe reconocernos y hacer la devolución del impuesto pagado en demasia cuando se lo hagamos exigible, no es tan fácil como parece ya que hay que seguir cierto procedimiento para que proceda dicha devolución.

Siendo así, tenemos que en efecto y aunque nosotros tengamos derecho a solicitar la devolución del impuesto a favor en su totalidad ya que la misma Ley del I.V.A. lo reconoce, en este caso como ya se dijo hay que seguir un procedimiento para lo cual tendremos que acudir a la ley que lo regula y, que nos dice como va a operar esta figura cubriendo ciertas reglas o condiciones para llevarla a cabo, se trata del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos va a dar el procedimiento para llevar a cabo la devolución, el cual nos dice:

Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Del artículo antes citado, y el cual se pide se tenga por reproducido, ya que es sumamente extenso, en su contenido nos dice como es que van a operar las devoluciones de los saldos que operen conforme a las leyes fiscales, o bien los pagos indebidos, para lo cual en este caso nos interesan las devoluciones que operen conforme a las leyes fiscales ya que estamos hablando de la devolución en materia de I.V.A..

Ahora bien, tomaremos sólo extractos de este artículo par poder analizar como se da este procedimiento, así entonces, nos dice el artículo antes citado, que procede la devolución de oficio o a petición del interesado, es decir que puede realizarse de forma unilateral por parte de la autoridad, mediando oficio de aviso al contribuyente para que este se encuentre enterado o bien lo puede hacer directamente el mismo contribuyente a través de solicitud que deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presento la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el reglamento del código.

En el mismo orden de ideas, nos dice el citado artículo, que también podrán las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Es decir que en dicho plazo si la autoridad fiscal no esta realmente segura de que a pesar de toda la información que el contribuyente le ha presentado, puede solicitar a este de nueva cuanta más información incluso la misma información que ya se le había presentado, esto con la finalidad de estar cien por ciento segura de que dicha información es correcta y así mismo, la devolución es procedente.

Nos dice también que en el caso de aquellos contribuyentes que soliciten devoluciones en montos superiores al veinte por ciento del promedio actualizados de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, que garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 del mismo código, apercibido de que de no hacerlo en un plazo de veinte días a partir del día siguiente en que surta efectos de la notificación, se le tendrá por desistido de dicha solicitud. Esto a causado una gran inconformidad, y mucha controversia desde su imposición en el año de 1998 por parte de los contribuyentes debido a que ahora para poder ejercer un derecho que por ley corresponde a los contribuyentes, se tiene que garantizar con cantidad de igual monto a la que estamos solicitando, esto desde luego dicen las autoridades sólo hasta que se compruebe que en efecto procede legalmente la devolución.

Por otro lado y ya para terminar con este punto, ya que el mismo es muy extenso e incluso podía darnos para hacer otro trabajo completo de tesis, nos dice el artículo, cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el tercer párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Como se puede observar a diferencia del caso anterior, en él cual si debe haber resolución tanto favorable como desfavorable al contribuyente, en este caso no la hay y solo se limitara a hacer el depósito o la entrega del cheque nominativo correspondiente.

Hay que destacar, que en el caso de la devolución, no procede la actualización del saldo a favor o de los pagos indebidos al momento de aplicar esta figura, pero si existe la posibilidad de pagar recargos en el caso de que sea improcedente la devolución solicitada, de conformidad con el artículo 21 del mismo código,⁴ así como también procede la actualización tanto de las cantidades como de los intereses que haya pagado la autoridad, desde el momento en que se realizó la devolución.

Como podemos observar, de todo lo anterior deducimos que la devolución como forma de extinción en cuyo caso a nuestro favor, sí es posible en términos de la ley, pero también podemos observar que es un tanto complicado llevarlo a cabo y, así como podría tener sus ventajas también tiene sus desventajas.

4.4.4. ¿Es procedente la compensación como forma de extinción en el caso del I.V.A? :

Como bien sabemos, y de acuerdo con nuestro capítulo anterior, tenemos que la doctrina del derecho fiscal efectivamente si reconoce a la compensación como una forma de extinción de los créditos fiscales, de lo cual podemos decir que la compensación es cuando dos individuos tienen el carácter de acreedor y deudor recíprocamente, en cuyo caso

como ya sabemos la compensación se efectuara hasta por el monto de la deuda de menor cantidad.

Ahora bien dentro de las formas de extinción del crédito fiscal que nos maneja la Ley del I.V.A., no nos habla de la compensación como una de esas formas de extinguir el crédito fiscal, de hecho si revisamos toda la ley, nos podremos percatar de que en ningún momento nos menciona la figura de la compensación.

En el mismo orden de ideas, tenemos que el otrora Tribunal Fiscal de la Federación, se ha pronunciado al respecto, en el sentido de que los saldos a favor en el Impuesto al Valor Agregado, pueden acreditarse o solicitar su devolución no así compensarse, en razón de tener tratamientos distintos, dice entonces que⁶⁹: “Substancialmente el artículo 4º de la ley de la materia marca el procedimiento y requisitos para el acreditamiento del impuesto, así mismo el artículo 13 de su reglamento define las reglas para la determinación del impuesto acreditable del periodo por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio y por último el artículo 6º de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado refiere al acreditamiento o devolución de los saldos a favor, preceptos de cuyo análisis no se denota la figura de la “compensación”, desprendiéndose de este último, que cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá: a).- “acreditarlo” contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o, b).- solicitar su devolución, refiriendo también que si en la declaración del ejercicio tuviera cantidades a su favor podrá “acreditarlas” en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total: por tanto el artículo 6º en referencia únicamente permite el “acreditamiento” de los saldos a favor del impuesto al valor agregado sin que se pueda hablar que la mecánica del acreditamiento referida pueda sustituirse por la figura de la “compensación”... (sic)

Una vez que sabemos lo anterior, y tal y como lo hemos venido analizando, nos preguntamos ¿qué sucedería?, si tanto la hacienda pública como los contribuyentes llegan a tener en efecto y como lo mencionamos antes, el carácter de acreedor y deudor recíprocamente; es decir, que en el caso específico del impuesto al valor agregado, el contribuyente venga arrastrando un saldo a favor ya sea de un periodo o de un ejercicio anterior y, que en el periodo inmediato siguiente o al final del ejercicio fiscal le resulte un saldo en contra; es decir, al momento de hacer la determinación nace un crédito fiscal, ya sea este de mayor, menor o igual cantidad a la del saldo a favor del que hablamos. Es aquí en este caso en donde cabe hacernos el planteamiento de este punto.

En este caso o en cualquier otro similar, podemos afirmar que sí, que efectivamente es procedente la compensación de dichos créditos, ya que el supuesto que prevé la doctrina en cuanto a las características que debe obedecer la compensación para que esta tenga lugar se están dando, y es por ello que puede llevarse a cabo dicha figura para extinguir un crédito fiscal derivado del impuesto al valor agregado. No siendo obstáculo para ello que tal y como lo expresa el Tribunal Fiscal de la Federación no se encuentre esta figura dentro de los artículos antes mencionados, ya que si es bien cierto la ley de la materia no lo prevé,

⁶⁹ REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 3ª. Epoca. año XI. No. 123, p. 268. Marzo 1998.

el Código Fiscal de la Federación si lo hace en su artículo 23, ahora entonces dejamos abierta la interrogante en el mismo sentido ¿es procedente la compensación en el caso del impuesto al valor agregado?.

CAPITULO V

La Compensación Como Medio de Extinción del Crédito Fiscal Derivado de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

5.1. La compensación en el derecho privado:

La compensación es una figura que extingue deudas por partida doble, y se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud de la cual se extinguen por ministerio de la ley dos deudas, hasta el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente.

La palabra compensar, deriva del vocablo latino "*compensatio*", que se formó con los términos "*pensare cum*", que significa "pensar con" que denota la acción de balancear una deuda con otra.⁷⁰

El Código no da una definición de ella, pero se obtiene igual resultado con el texto de dos de sus artículos: el 2185 que dice:

"Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho."

Y el 2186 que manda:

"El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor."

Reposa sobre una idea de equidad y justicia, pues no se cumpliría ni con una ni con la otra, si a una persona que es deudora y acreedora de otra en forma simultánea, se le obligara a pagar lo que debe, para después dejarla que buscara la forma de cobrar lo que a ella se le debe.

Según Gutiérrez y González⁷¹, la compensación tiene varias y diversas utilidades como son:

1. Simplifica los pagos, pues en lugar de hacerse dos, se realiza uno solo al balancearse las deudas.
2. En el campo del derecho bancario, reporta una utilidad amplísima, pues sobre esta figura reposan las llamadas cámaras de compensación.

⁷⁰ GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, E., Derecho de las Obligaciones, p. 1125. 12ª. Edición, 1999.

⁷¹ Ibidem, p.p. 1128-1129.

3. En el campo del derecho internacional, también opera la compensación. Los países que reciprocamente se venden mercancías, forman su llamada balanza de pagos, y después de cierto tiempo, hacen el cálculo de lo que uno le debe a otro, y se liquidan sólo la diferencia.

Dentro de todo esto, también se puede decir que existen varios tipos de compensación y de acuerdo a lo que nos dice Gutiérrez y González, son:

- a) Establecida por la ley,
- b) Convencional,
- c) Facultativa;
- d) Judicial.

5.1.1. La compensación según el Código Civil para el D.F.:

Como bien ya lo habíamos mencionado, la compensación como forma de extinción de las obligaciones no solo lo consigna la doctrina, sino también nuestro derecho positivo. El capítulo I del Título Quinto del Código Civil para el D.F., mismo que rige en toda la República en materia federal en los términos del artículo primero, regula dicha figura.

De acuerdo a lo anterior, tenemos que el Código Civil nos dice lo siguiente:

Art. 2185.- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Art. 2187.- La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles, las cosas debidas son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al designarse el contrato.

Art. 2189.- Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía que se haya determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días.

Extrayendo de lo anterior las notas más características de dicha institución puede decirse que en materia civil la compensación es una forma de extinción de la obligación. Dicha figura se presenta cuando dos personas tienen recíprocamente el carácter de acreedor y deudor en forma simultánea y por su propio derecho.

El efecto liberatorio es hasta el monto de la deuda inferior. Con todo rigor puede decirse que más que ser la compensación una forma de extinción de la obligación, es una manera de extinguir obligaciones, dado que siempre para que pueda configurarse dicha institución se requiere la presencia de al menos dos obligaciones, mismas que se extinguen al operar dicha figura.

5.1.2. Efectos de la compensación:

Dentro de este rubro, veremos que al referirnos a los efectos de la compensación, estos los encontramos y manejamos conforme al artículo 2186, del Código Civil, que nos dice:

“El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.”

Es decir, que la única consecuencia que va a tener la compensación es la extinción de la deuda o más bien de ambas deudas hasta la cantidad que importe la menor, esto, es porque si una de las deudas es menor a la otra solo cubrirá parte de esta y no su totalidad, quedando entonces en calidad de acreedor solo uno de los dos sujetos que participan en esta institución y así, estando obligado el que quedare como deudor a pagar la diferencia que resultare de las deudas que fueron compensadas.

También puede darse el caso en que las deudas sean de la misma especie o género es decir que puede no solo ser en dinero o numerario, es decir, que las deudas se hallan dado por semillas, animales, entre otros, lo cual es común en poblaciones rurales.

Así entonces tenemos que el único efecto que va a tener la institución de la compensación, va a ser la de la liquidación o extinción de las deudas o por lo menos hasta el importe de la menor.

5.1.3. Requisitos de la compensación:

Para cubrir estos requisitos de los cuales hacemos mención, nos dice el artículo 2188, del Código Civil, “para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.”

Para que esta figura pueda operar, precisa de seis requisitos básicos que son:

1. Reciprocidad de obligaciones, entre personas que se consideran deudoras-acreedoras, por su propio derecho,
2. Que el objeto de ambas obligaciones sea fungible,
3. Que las deudas sean líquidas,
4. Que sean exigibles,
5. Que sean expeditas, y;
6. Que sean embargables los créditos.

Por otro lado, nos dice Gutiérrez y González⁷², que además de los mencionados existen otros requisitos secundarios pero que no son esenciales para la compensación, es decir, que no son vitales para su existencia:

a). *Capacidad de los deudores.*- No se precisa especial capacidad de los acreedores recíprocos para que se efectúe la compensación, y esta puede verificarse aunque, uno, o los dos, sean incapaces de dar o recibir pagos, y la razón es entendible: la compensación implica una simple liquidación de cuentas, que opera de pleno derecho y aún sin la voluntad de las partes, de ahí que no interesa que sean capaces.

b). *Lugar de pago de las deudas compensables.*- Para que la compensación opere, no se precisa que las dos deudas sean pagaderas en la misma plaza.

De lo anterior tenemos que no importando estos dos últimos requisitos, si no se tienen o se cuenta con alguno de los requisitos básicos antes enunciados, entonces tal vez no pueda operar esta institución.

5.2. La compensación en materia fiscal:

Nuestro derecho tributario positivo igualmente consagra, siguiendo el esquema de la teoría general de las obligaciones, dicha institución como un medio de extinguir la obligación tributaria, claro que imponiendo a dicha figura las modalidades que la naturaleza tributaria de la obligación requiere.

Como bien ya lo hemos atendido en otras ocasiones, tal y como lo hemos manejado en nuestro capítulo tercero, en el cual hicimos una breve reseña a lo que para la doctrina del derecho tributario significa esta figura, en este punto y como consecuencia del estudio y análisis que se pretende de tal figura en el presente trabajo de tesis, lo veremos más a fondo.

Rafael de Pina define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprometido en el de la otra. De acuerdo con la anterior definición, podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, 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.

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.⁷³

Así entonces tenemos que la compensación en materia fiscal es procedente tanto en una sola ley como en dos, es decir, que puede darse por impuestos provenientes de una

⁷² *Ibidem*. p.1134.

⁷³ RODRIGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, p.p. 176-177. 2ª. Edición. 1999.

misma naturaleza, como lo es en el caso que se presenta, o bien, por impuestos de distinta naturaleza. Por lo cual decimos que es procedente en estricto derecho la compensación de saldos a favor provenientes del Impuesto al Valor Agregado en contra de saldos derivados del mismo, ya sea en pagos provisionales o en ejercicios fiscales, ya que el hecho de que la ley especial de la materia no lo prevea como tal, ello no es motivo suficiente, para que esta no pueda efectuarse o llevarse a cabo.

Una vez que ya hemos visto de una forma general la figura de la compensación en materia fiscal, y que ya lo hemos tratado en capítulos anteriores, entraremos ahora a un análisis más profundo de dicha institución.

5.2.1. La compensación según el art. 23 del Código Fiscal de la Federación:

La compensación como forma de extinguir créditos fiscales u obligaciones fiscales, tal y como ya lo hemos visto, se encuentra regulada dicha institución en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el cual nos hemos puesto a analizar detalladamente y hemos hecho un estudio del mismo, de lo cual se puede deducir que al efecto dispone el artículo antes mencionado, que pueden optar por la compensación, todos aquellos contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración, las cantidades que tengan a su favor contra aquellas que tengan en contra o estén obligados a pagar; es decir, que si un contribuyente trae o tiene un saldo a favor, ya sea de un periodo o un ejercicio anterior, puede optar por compensar ese saldo a favor en contra de aquellas cantidades por las que sí esté obligado a pagar, ya sea en el periodo inmediato siguiente o en el ejercicio.

Nos dice por otro lado, en el mismo párrafo que puede ser por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, esto es en el caso de que la obligación de pagar sea por la propia naturaleza de la actividad comercial preponderante de la persona física o moral o bien porque derivado de sus actividades esta funja como retenedor o recaudador, y por lo cual este obligado al pago de dichas cantidades ante la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, caso en el cual también podrá optar por aplicar la compensación, dice siempre y cuando deriven de una misma contribución, o sea, que el impuesto por el cual se esta optando por realizar la compensación sea de la misma naturaleza, entendiéndose esto, y derivado de las mismas palabras que el propio legislador escribió, entendiéndose valga la redundancia, que se pueden compensar ya sea IVA contra IVA, ISR contra ISR, entre otros, ya que son de la misma naturaleza.

En el mismo párrafo, nos indica que puede compensarse incluso los accesorios de los saldos a favor, para lo cual nos dice que bastará que se efectúe la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del mismo código desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó declaración en donde se manifieste el saldo a favor, hasta el mes en que se pretende realizar la compensación, es decir que pueden ser actualizables las cantidades a compensar desde el momento que se tiene saldo a favor hasta aquel en que realice la compensación, para lo cual sólo se debe

presentar el aviso de compensación correspondiente, dentro del término que para el efecto establece.

Aunado a lo anterior, y de acuerdo con lo que ha expresado el propio Tribunal Fiscal de la Federación, como lo es que del contenido del propio artículo 23 en comento, la compensación por las cantidades a favor de los contribuyentes contra las que estén obligados a pagar, deberán ser actualizados desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga saldo a favor, de donde se infiere que la compensación actualizada puede originarse, lo mismo de un pago de lo indebido que de una declaración con saldo a favor, sin que una hipótesis excluya a la otra, pues la disyuntiva “o” que contiene el citado artículo no se traduce en una situación de exclusión, sino también de equivalencia, en tal virtud, cualquiera de las circunstancias fácticas puede dar lugar a la compensación de cantidades actualizadas.

Ahora bien, por otro lado nos menciona el mismo artículo, que si las cantidades que se tengan a favor no derivan de una misma contribución por la cual sé esta obligado a realizar el pago, éstas podrán realizarse en los casos y cumpliendo los requisitos que la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca en las reglas de carácter general; es decir que si las cantidades a compensar no son de la misma naturaleza, estas se pueden compensar en los casos y con los requisitos que para el efecto establecerá la propia autoridad en la resolución miscelánea que la misma pública cada año.

Este artículo también prohíbe la compensación de aquellas cantidades por las cuales se haya solicitado su devolución o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas, así mismo, según el precepto legal en comento, las autoridades fiscales pueden efectuar la compensación de oficio, de aquellas cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las mismas autoridades fiscales por cualquier concepto en los términos de lo dispuesto por el artículo 22, aun en el caso de que la devolución hubiere sido o no solicitada, ya sea por adeudos propios o por retención a terceros, que hayan quedado firmes por cualquier causa, esto es que si la autoridad esta obligada a pagar al contribuyente cantidades que hayan quedado por cualquier causa firmes, esta podrá optar en acto unilateral por efectuar la compensación de estas contra aquellas que el propio contribuyente este obligado a pagar, aun cuando la devolución de esas cantidades ya hubiese sido solicitada, caso en el cual se notificara personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

Para los efectos del caso anterior, y de acuerdo con lo que por otro lado también ha estipulado el Tribunal Fiscal de la Federación, con referencia a que la compensación oficiosa, es una facultad expresa de las autoridades fiscales, siempre y cuando las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos a su cargo o por retención a terceros hayan quedado firmes, y que dicha firmeza debe entenderse en el sentido de que en contra del acto administrativo en el cual se establece el adeudo a cargo no se interpuso medio de defensa legal alguno dentro de los plazos establecidos para tales efectos, los que admitiendo recurso, no fueren recurridas o habiéndolo sido, se haya declarado desierto el interpuesto, o haya desistido el recurrente de él, y, las consentidas expresamente por las partes o sus representantes, lo que constituye propiamente la verdad legal.

Como bien hemos podido observar de este artículo se desprenden una infinidad de aspectos legales, los cuales iremos analizando durante el desarrollo de este punto y dentro de este capítulo, por lo pronto podemos decir que siempre la compensación tiene un carácter optativo; dado que la compensación se presenta como un beneficio para el sujeto obligado, también podemos decir que existen dos supuestos distintos, uno que opera por solo así quererlo el sujeto obligado una vez satisfechos todos los requisitos; el otro, corresponde a aquellos casos en que la compensación, para que opere, debe estar precedida de una autorización expresa de la autoridad hacendaria, para los casos en que el saldo a favor no corresponda a la misma contribución de la que resulta deudor el sujeto; que no procede la compensación en relación, a aquellas cantidades cuya devolución se hubiese solicitado, no obstante que haya proveído hasta la fecha la autoridad, y cuando la obligación a cargo de la autoridad a devolver las cantidades se haya extinguido por prescripción.

Por si ello fuera poco, el mismo artículo 23 en su último párrafo, nos dice que se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho, como podemos observar, el artículo no puede ser más explícito al respecto, y más a nuestro favor para poder decir que en efecto se puede realizar la compensación de IVA contra IVA.

5.2.2. Tipos de compensación según el art. 23 del Código Fiscal de la Federación:

Lo hemos manejado de esta forma, porque consideramos que a pesar de que es un solo artículo el que maneja la figura de la compensación, de este mismo artículo podemos desprender que nos maneja dentro de si mismo varios o diferentes tipos de compensaciones o formas de compensar a saber, y que se dan en la forma siguiente:

a). Impuestos de igual naturaleza y sus requisitos: En este caso, nos dice el artículo en comento en su párrafo primero, que podrán optar por realizar la compensación de cantidades que tengan a su favor contra aquellas a las que estén obligados a pagar, por adeudo propio o retención a terceros, **siempre que ambas deriven de una misma contribución.**

De lo anterior, entendemos que para el efecto de que se lleve a cabo la compensación, esta se podrá realizar siempre que el impuesto a compensar sea el mismo; es decir que el saldo a favor contra el que se va a compensar el impuesto a cargo deberá ser de igual naturaleza, que como bien ya lo mencionamos con anterioridad puede compensarse, IVA con IVA, o ISR con ISR, o IMPAC con IMPAC, pero siempre de igual naturaleza, o que derive de una misma contribución.

En cuanto a los requisitos, solamente nos señala que siendo los impuestos a compensar de igual naturaleza o que deriven de la misma contribución, bastará que efectúe la compensación de dichas cantidades actualizadas, presentando para ello aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se ha efectuado; como podemos observar, realmente los requisitos son mínimos, ya que el

mismo artículo nos dice que solo basta con presentar el aviso de compensación, (mejor conocido en el mercado como el formato 31), conjuntamente con los requisitos y/o anexos que este mismo aviso o formato nos señala, y que se presente dentro del término legal establecido para tales efectos por el mismo código, el cual ya ha sido mencionado.

De lo anterior, podemos decir que para llevar a cabo este tipo de compensación no existe mayor problema y se pudiera decir que es la compensación más factible y más fácil de realizar, ya que sólo se necesita que los impuestos a compensar sean de igual naturaleza.

Ahora bien la Resolución Miscelánea en su capítulo 2 Código Fiscal de la Federación, 2.2 devoluciones y compensaciones, regla 2.2.10, nos habla de que para efectos del artículo 23 de código el aviso de compensación se presentara mediante forma oficial 41 acompañada de los anexos 1, 2 y 3 de la forma oficial 32 ante la autoridad administrativa correspondiente, dependiendo del tipo de contribuyente que se trate, y nos dice que será dentro de los 5 días siguientes a la presentación de la declaración en donde se hubiere efectuado la compensación.

b). Impuestos de distinta naturaleza y sus requisitos: Así entonces, nos dice el mismo artículo 23 en comento, en su párrafo segundo, primera oración, que 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,

Tenemos en primer término, como ya hemos visto que se pueden compensar impuestos de igual naturaleza y ahora nos dice que en este caso se trata de contribuciones diferentes; es decir, que no derivan del mismo impuesto, o sea, que aplica para el caso en que se quiera efectuar la compensación de IVA ya sea contra ISR o IMPAC, o cualquier otro impuesto federal; para lo cual nos dice que se podrán compensar en los casos y cumpliendo con los requisitos que la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

Es decir que solo se podrá efectuar este tipo de compensación de acuerdo con las reglas que disponga para el efecto la autoridad hacendaría y en los casos en los cuales esta misma lo estime pertinente y cumpliendo los requisitos que solicite; es entonces, que para este caso en particular la autoridad será quien decida si es procedente o no la compensación, para lo cual se guíara por medio de las reglas de carácter general, que no son otra cosa que la resolución miscelánea que la propia autoridad emite anualmente.

En cuanto a los requisitos de los cuales hacemos mención, y que deben cumplirse para poder llevar a cabo este tipo de compensación, siendo estas las reglas de carácter general o la resolución miscelánea, esta nos dice, en su capítulo 2 Código Fiscal de la Federación, 2.2. devoluciones y compensaciones, regla 2.2.9., que para los efectos del artículo 23 en comento segundo párrafo, primera oración, que los contribuyentes podrán efectuar la compensación de las cantidades que tengan a su favor en la declaración de pago provisional del IVA y en el ajuste del IVA, contra el IMPAC o contra el ISR que traigan a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, siempre que cumplan lo siguiente:

a. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, lo cual es bastante cuestionable, ya que como podemos ver derivado del mismo código, nos señala aparte los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros para efectos fiscales y que se supone tienen un tratamiento distinto al caso que analizamos.

b. Que la compensación sea efectuada a partir de la declaración correspondiente al mes o periodo inmediato a aquel en que se determinó el saldo a favor en el IVA , o a más tardar de la declaración correspondiente al mes inmediato siguiente a aquel en que se determine el saldo a favor por el ajuste y a más tardar en los plazos previstos en el artículo 6° de la Ley del IVA para solicitar la devolución de los saldos a favor, en este punto, como podemos observar sólo se refiere a tiempos para los casos específicos de que sea en declaración del periodo o pago provisional, a la declaración del ajuste y por último y sin relevancia se refiere al artículo 6 de la Ley del IVA, para solicitar la devolución, lo cual nos parece incongruente, ya que estamos hablando de compensación y no de devolución.

c. Que dentro de los 5 días siguientes a la presentación de la declaración en que se hubiere efectuado la compensación se presente ante la autoridad competente según sea el caso del contribuyente que se trate, conjuntamente con el aviso correspondiente, los medios magnéticos, los cuales contengan información referente al 95% del valor de sus operaciones entre otras, en este punto, la autoridad lo que pretende es de allegarse más información, con el fin de tener la certeza de los datos que el contribuyente proporciona al realizar la compensación a la que nos referimos.

Como podemos darnos cuenta, de estos requisitos que nos marca esta regla, no hay gran variación a excepción del primero que nos dice que hay que dictaminarse para efectos fiscales, y en el ultimo por lo que hace a los medios magnéticos con información, lo cual va de la mano con el dictamen que se solicita.

Así, nos sigue poniendo una serie de requisitos, los cuales no estudiaremos a fondo, ya que son para el caso de los remanentes a favor y como se llevara a cabo la compensación de los mismos en el caso de aquellos contribuyentes que estén obligados a realizar el ajuste de los pagos provisionales y lo que no lo estén.

c). Contribuyentes que estén dictaminados y sus requisitos: Para el caso de este tipo de compensación, nos dice el propio artículo en su segundo párrafo, segunda oración, que independientemente de lo anterior **tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código**, estos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y del impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo.

De aquí partimos, para decir que en este caso tal y como la propia ley lo establece, aquellos contribuyentes que dictaminan sus estados financieros de acuerdo a lo que establece el propio código, pueden independientemente o no de que se trate de impuestos de diferente naturaleza, compensarlos unos con otros, llámese ISR con IVA, IMPAC con IVA, IMPAC con ISR, entre otros, siempre que sean impuestos federales tal y como lo señala, a excepción de impuestos al comercio exterior como claramente lo estipula; en este caso, pudiéramos decir que con el simple hecho de que los contribuyentes estén

dictaminados pueden llevar a cabo la compensación como en el primer caso que presentamos en el punto señalado con la letra a).

En cuanto a lo anterior, y tal y como el mismo artículo lo señala, se podrá hacer la compensación, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que para el efecto establecerá la propia autoridad hacendaria, nuevamente mediante reglas de carácter general, o bien como ya lo hemos mencionado las publicadas en la resolución miscelánea.

Así entonces, y en cuanto a los requisitos a los que hacemos referencia, diremos que el más importante para que opere esta compensación, es que los estados financieros de los contribuyentes se encuentren dictaminados, partiendo de ese punto, nos remitiremos ahora nuevamente a la resolución miscelánea, capítulo 2 Código Fiscal de la Federación, 2.2 devoluciones y compensaciones, regla 2.2.11; que dice que para los efectos del artículo 23 párrafo segundo, segunda oración, que para poder compensar el saldo a favor manifestado en su declaración del ejercicio que tengan en cualquier impuesto federal, contra el ISR o el IVA a su cargo manifestado en la misma declaración, satisfaciendo los siguientes requisitos:

a. Que se trate de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de los artículos 32-A y 52 del código y demás relativos a su reglamento, lo cual no lo marca el mismo código, desde el momento en que nos señala que este caso es para aquellos contribuyentes que dictaminan sus estados financieros.

b. Que presenten la forma oficial 41 de conformidad con lo establecido en la regla 2.2.10; lo cual esta por demás, ya que hay otra regla que lo especifica.

c. Que la compensación se efectúe únicamente respecto de cantidades que se hayan determinado como saldos a favor en la declaración del ejercicio, contra el ISR o el IVA determinado en la declaración del ejercicio, esto es que solamente nos esta permitiendo efectuar la compensación de saldos a favor en ejercicios y no en periodos y tampoco nos permite hacer la compensación de impuestos de igual naturaleza, para lo cual ya veremos más adelante la resolución que a emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto precisamente de una contradicción de tesis que se presento al respecto.

Siendo entonces él porque en este punto nos referimos a tipos de compensación, ya que si bien es cierto se encuentran en un solo artículo, este nos maneja diversas causas en las cuales opera la compensación de diferentes formas, y es por ello que decidimos dividirlo en esos tres tipos de compensaciones, y que además, como lo hemos podido constatar la misma autoridad hacendaria lo maneja de esa forma aunque solo nos habla de los dos últimos tipos y no el primero, para lo cual incluso nos maneja diversas reglas y requisitos.

5.2.3. La figura jurídica de la compensación en otras leyes fiscales:

En este punto, analizaremos y veremos en cual de las otras leyes tributarias se encuentra prevista la figura de la compensación como una forma de extinguir los créditos

fiscales, es decir si dentro de las leyes especiales de cada materia esta contemplada esta institución, y si es así como se maneja, como ya pudimos observar en el capítulo anterior, para el caso del impuesto al valor agregado, no se contempla dentro de la ley dicha institución, bien ahora veremos si en la Ley del I.S.R., en la Ley Aduanera, en la Ley del IMPAC, del IEPS, Sobre Tenencia o Uso de Vehículos e ISAN, se encuentra contemplada esta forma de extinción de los créditos fiscales.

Ahora bien de una revisión a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos que en efecto sí maneja esta figura, pero sólo para un caso específico, siendo este el de compensaciones de contribuciones a favor de trabajadores, y se encuentra en el artículo 81, párrafos tercero y cuarto, y de ahí, nos marca también los requisitos para efectuar dicha compensación en el artículo 92 del reglamento de la propia ley, siendo el único caso de compensación que nos presenta dicha ley.

En el caso de la ley aduanera o bien en materia de comercio exterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 23, párrafo segundo, nos dice: excepto el causado por operaciones de comercio exterior, es decir que sin ahondar en la ley de la materia, el código ya nos impone desde antes un candado al respecto.

Por lo que respecta a las demás leyes, como los son la Ley del IMPAC, IEPS, Tenencia y Uso de Vehículos e ISAN, podemos afirmar que no se contempla dicha institución de la compensación en ningún artículo; es decir, que en ninguna de estas leyes se maneja la figura de la compensación como forma de extinguir los créditos fiscales derivados de ellas mismas. Tenemos entonces que en el caso de estas leyes los saldos a favor que de estas contribuciones derivan, estos se van a acreditar, para algunas y así mismo, procede también la solicitud de devolución de los mismos, con sus respectivos requisitos.

5.2.4. Aplicación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, respecto de todas las leyes fiscales especiales, ¿es supletoria o integradora?:

En el desarrollo de este punto, y una vez que ya fueron analizadas en el apartado anterior las leyes fiscales, con respecto a cual de estas toma para sí la figura de la compensación como forma de extinción de los créditos fiscales dentro de su contenido, y ya que derivado de lo anterior se puede deducir que en ninguna de estas leyes se encuentra dicha institución, a excepción de la Ley Aduanera, en cuyo caso si se toca esta figura pero de una forma muy superficial y específica, veremos a continuación si es que derivado de ello, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación como norma legal de aplicación general, se puede aplicar a estas leyes y en que forma, es por ello que dejamos la interrogante en el sentido de saber si esa aplicación ¿Es en forma supletoria o integradora?.

Debiendo comenzar en principio, por investigar que se entiende por aplicación supletoria de una ley; así entonces, tenemos que esta se refiere a las leyes que operan en lugar de la ley que corresponde a una determinada materia, cuando está regula una serie de instituciones, pero que no están reglamentadas o lo están en forma deficiente, razón por la cual se aplica la ley que si contiene una reglamentación adecuada; sin embargo, las figuras

contempladas en la ley supletoria no deben pugnar con la ley aplicable a la materia de que se trate.

De la misma forma, veremos ahora que se entiende por aplicación integradora de una ley; tenemos entonces, que por tal se entiende, suplir las lagunas que existen en la ley o lo que es igual, elaborar una norma jurídica que rija el caso que el legislador no previó. En cuyo caso tenemos que la integración es de dos clases, la primera es la autointegración, que se lleva a cabo con elementos tomados de la misma ley y utilizando al efecto, el procedimiento de aplicación por analogía o a contrario sensu; la segunda es la heterointegración que tiene lugar cuando se suplen los vacíos utilizando elementos diversos de la ley, como son la costumbre, la equidad, las doctrinas jurídicas, los preceptos de leyes extranjeras, por mencionar algunas.

Una vez que ya hemos visto lo que es la aplicación supletoria por un lado y lo que es la aplicación integradora por el otro, derivado de ello podemos decir sin confusión alguna, que el artículo 23 del código fiscal de la federación, el cual regula como ya se sabe la figura de la compensación, es aplicable a todas las leyes fiscales especiales ya analizadas con anterioridad, en forma supletoria y no así, en forma integradora.

Se ha llegado a la conclusión anterior, ya que como bien dijimos la aplicación supletoria se da cuando una ley regula una serie de instituciones que no están reglamentadas o si lo están es en forma deficiente, razón por la cual se aplica la que sí contiene dicha reglamentación; así entonces, para el caso en concreto tenemos que siendo el Código Fiscal de la Federación la ley que reglamenta la figura de la compensación de forma adecuada, podemos deducir que este es aplicable de forma supletoria a todas las leyes fiscales especiales, las cuales como ya sabemos no regulan dicha institución.

5.3. Aplicación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en la Ley del I.V.A.:

Derivado de todo lo anterior, una vez analizado el artículo 23 del código tributario federal, y que hemos visto que este es aplicable a todas las leyes fiscales especiales y que esta aplicación se va dar en forma supletoria, entraremos ahora a ver como es que se da la aplicación de este en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Así entonces, tenemos que la compensación como forma de extinción de las obligaciones fiscales regulada como ya lo hemos dicho en el artículo 23 del código, puede llevarse al campo del impuesto al valor agregado y ser aplicada en forma supletoria, por no encontrarse regulada esta figura en dicha ley especial, ahora como bien sabemos el Código Fiscal de la Federación, es una norma de aplicación supletoria a las leyes especiales y es por ello que siendo el código la norma que regula esa figura jurídica este puede ser aplicado de forma supletoria a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ya que hemos visto que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación se aplica de forma supletoria a la Ley del I.V.A., queda abierta la puerta, para analizar como se presentan en el caso del IVA, las tres facetas o los tres tipos de compensación que señalamos en puntos anteriores, teniendo entonces lo siguiente:

Para el caso del primer tipo de compensación, que nos dice el artículo 23 del código en su párrafo primero, impuestos que deriven de una misma contribución, que como ya hemos apuntado, se refiere a que sean de una misma naturaleza, siendo entonces que en este supuesto si se cumple de entrada con tal principio, ya que al compensar IVA contra IVA se esta compensando un impuesto de igual naturaleza, por lo demás, no existe o no debe existir mayor problema, dado que el mismo código, nos dice que solo habrá que actualizar el saldo a favor y presentar el aviso correspondiente, en el término legal establecido.

Tratándose del segundo tipo de compensación que como bien estudiamos con anterioridad, nos dice el artículo 23 del código, cuando se trate de compensar impuestos que deriven de diferentes contribuciones, es decir, que sean de distinta naturaleza, o bien para el caso en que se quiera efectuar la compensación de IVA ya sea contra ISR, IMPAC o cualquier otro impuesto federal; para lo cual nos dice que se podrán compensar en los casos y cumpliendo con los requisitos que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general, las cuales las encontraremos en la Resolución Miscelánea, en cuyo caso podría presentarse una mayor complicación que en el supuesto anterior. No teniendo mayor problema, ya que en este caso se trata de impuestos derivados de diferentes contribuciones.

En el tercer y último supuesto, que es en el caso de la compensación que efectúen aquellos contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, y que también hemos analizado con anterioridad, nos dice el artículo 23 del código, que estos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor ya sea contra el ISR o el IVA del ejercicio a su cargo, supuesto en el cual como podemos ver, ya es más explícito, en cuanto a que solo pueden compensar cualquier impuesto a favor en contra de los ya mencionados, y que se cumplan a igual que en los demás supuestos, con los requisitos que establezca la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las reglas de carácter general, o bien lo que conocemos como Resolución Miscelánea; ahora bien, suponiendo entonces que el impuesto federal a favor que tenemos según el código, sea de IVA, lo podemos compensar contra el impuesto a cargo que tuviésemos de IVA, sin mayor problema, que cumplir con los requisitos a los cuales hemos hecho referencia con anterioridad.

5.3.1. ¿Cuándo y como opera la compensación?:

Como bien ya lo hemos apuntado, la compensación en el impuesto al valor agregado podrá operar desde el momento en que como lo marca la doctrina del derecho, la hacienda pública y el contribuyente, adquieren las características de acreedores y deudores recíprocamente.

Es decir que desde el momento en que el contribuyente obtiene al efectuar su pago un saldo a favor ya sea en un periodo; al efectuar el pago provisional o bien en un ejercicio fiscal anterior a aquel en el cual le resulta un saldo en contra ya sea en un periodo o en un ejercicio, así entonces, si el contribuyente tiene un saldo a favor este se convierte en

acreedor y al obtener un saldo en contra se convierte en deudor a la vez y viceversa con la hacienda pública.

Es por ello que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo primero reza: "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 aquel en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

Vemos entonces que del artículo en estudio, claramente nos dice que los contribuyentes podrán optar por compensar los saldos que tengan a favor contra los que tengan en su contra y que estén obligados a pagar ya sea por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios; lo que significa, que si se trata de contribuciones de igual naturaleza estas se podrán compensar en cualquier momento, desde que el contribuyente este obligado a pagar contribuciones propias o por retención a terceros, contra aquellos saldos o cantidades que traiga a su favor e incluso sus accesorios; es decir, que esta figura de la compensación nos permite además actualizar las cantidades a favor desde el momento en que se realice el pago de lo indebido o se tiene el saldo a favor hasta el momento en que se va a efectuar la compensación, de conformidad con lo que señala el artículo 17-A del propio código; para lo cual solo se deberá presentar el aviso correspondiente en el término establecido por el propio código.

Bien tenemos como lo hemos venido constatando, que la compensación opera desde el momento en que se tiene un saldo a favor por un lado y la obligación de pagar contribuciones por el otro y el contribuyente opta entonces, por la aplicación de esta forma de extinción; a su vez, esta se tendrá que realizar conforme a los lineamientos estipulados por el propio artículo 23 del código, antes mencionado, y cumpliendo con los requisitos que el mismo establece.

5.3.2. La compensación en pagos provisionales:

Como bien sabemos, el impuesto al valor agregado, es un impuesto que se causa por ejercicios y que se paga a cuenta del ejercicio por periodos, y que el mismo debe cumplir con un ajuste semestral, esto en el caso de aquellos que realizan pagos provisionales en forma mensual. de esa forma este pago por periodos nos va a llevar a determinar al final del ejercicio fiscal. si se obtuvo un saldo a favor o en contra, así entonces, cuando se habla de pagos provisionales, sé esta hablando de periodos.

Una vez apuntado lo anterior, sabemos que desde el momento en que se determina el impuesto en un periodo, este nos puede resultar con un saldo en contra o a favor, supongamos que el impuesto que nos resulta en un periodo es a favor, y no traemos impuesto a cargo de ningún periodo anterior, este saldo lo podemos seguir arrastrando hasta el momento en que nos resulte un impuesto a cargo y será entonces cuando ese impuesto a favor que traíamos arrastrando lo podamos compensar, desde luego haciendo antes la actualización del mismo, dicha compensación será conforme a lo estatuido por el mismo código tributario en su artículo 23.

Significa que la compensación puede realizarse durante el ejercicio al realizar los pagos provisionales, ya que en el mencionado artículo 23 del código, no existe razón alguna para limitar el derecho a la compensación en los pagos provisionales y por ser un impuesto de igual naturaleza o que deriva de una misma contribución, pues como ya lo hemos apuntado, tanto el impuesto al valor agregado como el impuesto sobre la renta, se causan por ejercicios fiscales, los cuales tienen la duración de un año calendario, y durante el transcurso del ejercicio se van realizando pagos de estos impuestos a cuenta del pago anual, razón de más para poder llevar a cabo la compensación en cualquier momento en el cual nos resulte un saldo a favor y tengamos uno en contra, ya que el impuesto se va pagando por periodos a lo largo del ejercicio fiscal.

Ahora bien, del mismo artículo 23 del código, podemos resaltar que en ningún momento nos habla de que las compensaciones operen única y exclusivamente en saldos a favor de un ejercicio fiscal, tomando en cuenta que el mismo código en su artículo 11 sostiene que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales y que estos coincidirán con el año de calendario; es decir, que si el año calendario tiene doce meses, un ejercicio fiscal también los tiene por regla general, a excepción de aquellos que se consideran como ejercicios irregulares, y si las leyes especiales disponen que se harán pagos provisionales; es decir de forma periódica, haciendo los contribuyentes el pago de sus declaraciones provisionales que se tiene la obligación de presentar durante todo el ejercicio, aun y cuando sea hasta el cierre del ejercicio cuando se pueda saber si resulta un monto a su cargo o a su favor, dado que los pagos ya los realizó a lo largo del ejercicio, siendo por ello que tiene todo el derecho de realizar la compensación ya sea en el ejercicio o bien durante el transcurso del mismo, al realizar los pagos provisionales.

En el mismo orden de ideas, es de asentarse que ni el mismo código en su artículo 23 dispone reglas especiales o trato especial cuando se requiera de compensar impuestos de igual naturaleza o que deriven de una misma contribución, como lo es en el presente caso, al compensar IVA contra IVA, siendo entonces que el mismo código dice que se pueden compensar impuestos de igual naturaleza mediante declaración, presentando el aviso correspondiente en los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado, sin mayor problema o requisito. Así entonces entiéndase que si la idea es realizar la compensación de impuestos que deriven de una misma contribución esta no debe tener más problema, y debe de ser bien aceptada por la autoridad, sin embargo y tal y como quedo asentado en el capítulo anterior, tenemos que no estando de acuerdo incluso con lo que el propio Tribunal Fiscal de la Federación a sostenido, en referencia a que los saldos a favor en el Impuesto al Valor Agregado, pueden acreditarse o solicitar su devolución no así compensarse, en razón de tener tratamientos distintos, dice entonces que substancialmente

el artículo 4° de la ley de la materia marca el procedimiento y requisitos para el acreditamiento del impuesto, así mismo el artículo 13 de su reglamento define las reglas para la determinación del impuesto acreditable del periodo por el cual se efectúa el pago o del ejercicio y por ultimo el artículo 6° de la misma ley, refiere al acreditamiento o devolución de los saldos a favor, preceptos de cuyo análisis no se denota la figura de la compensación.

En relación con este punto, tenemos al respecto que es imposible coartar el derecho que tienen los contribuyentes a realizar la compensación del IVA contra el IVA en periodos, o bien, pagos provisionales y que incluso al respecto se ha pronunciado la Suprema Corte De Justicia de la Nación, que la compensación como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, según el párrafo segundo del artículo 23 del código, lo dispuesto en dicho párrafo significa que la compensación puede hacerse durante el ejercicio al hacer los pagos provisionales, en virtud de que no existe razón para limitar a la compensación hasta la declaración final del cierre del ejercicio, pues el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado se van causando durante el transcurso del ejercicio, operación tras operación que se realice o dé lugar a su causación, siendo entonces, que no existe razón alguna para considerar que no pueda ejercerse el derecho a la compensación en las declaraciones provisionales que se tiene obligación de presentar en el transcurso del ejercicio, aún cuando sea hasta el cierre del ejercicio cuando el contribuyente pueda establecer el monto del impuesto a su cargo en relación con todos los pagos provisionales que realizó, puesto que la compensación prevista en el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal, en nada impide que esto se realice.

Así entonces, tenemos como conclusión que la compensación de un impuesto como lo es en el caso del IVA, sí puede realizarse en pagos provisionales, y más aun si se trata de compensar dicho impuesto en contra de saldos a cargo derivados del mismo. Ello debido a que el mismo código como ley supletoria de la materia no lo impide, siendo específico en la regulación de dicha institución como una forma de extinción, ó es entonces, que ni los mismos legisladores al redactar dicho artículo y plasmarlo en la ley se percataron del alcance real del mismo; es decir que al momento de efectuar la redacción del artículo 23 del código y disponer que todo contribuyente que tenga saldos a favor, podrá compensarlos siempre que estos deriven de una misma contribución, de diferentes contribuciones o bien sin más aquellos contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, no pueden después coartar el derecho de los contribuyentes de llevar a cabo la compensación de IVA contra IVA en pagos provisionales.

5.3.3. La compensación en pagos anuales:

Tal y como lo estudiamos en el punto anterior, en este caso se va a hacer el análisis, de la compensación en los pagos anuales, o al final del ejercicio para el caso en específico del Impuesto al Valor Agregado, como ya lo hemos visto con anterioridad, el IVA es un impuesto que se causa por ejercicios fiscales y que se va pagando por periodos, ya que así al final del ejercicio será cuando el contribuyente sepa a ciencia cierta cual es su situación al respecto; es decir, que será precisamente hasta el final del ejercicio que el contribuyente

sabría cual es el monto del impuesto a su cargo, derivado precisamente de los pagos provisionales que se efectuaron a cuenta del pago anual.

Tenemos entonces que derivado de la presentación de la declaración anual, resulte un impuesto a cargo por parte del contribuyente, pero aun así, y en el supuesto en que éste pueda traer arrastrando un saldo a favor, digamos del ejercicio inmediato anterior, es aquí en donde entraría la figura de la compensación para lograr la extinción del crédito fiscal derivado de este impuesto, aplicando para ello lo estatuido por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que como bien sabemos regula dicha institución, y nos va a dar la base para aplicar dicha figura a la materia, desde el momento en que nos indica que los contribuyentes podrán compensar u optar por compensar los saldos a su favor contra los que les resulten a su cargo o est n obligados a pagar siempre que ambas deriven de una misma contribución, es aquí en donde vemos que es posible compensar un saldo a favor en contra de uno a cargo por contribuciones de igual naturaleza, o que deriven de una misma contribución siendo el caso específico del IVA contra IVA.

De lo anterior se deduce que sí es procedente la compensación del IVA contra el propio IVA, por ser un impuesto federal y que deriva de una misma contribución, máxime si se parte de que esto no coarta en forma alguna las facultades de la autoridad de fincar diferencias de impuestos a los contribuyentes si el saldo a favor compensado resulta improcedente, ni impide tampoco que se realicen las operaciones aritméticas necesarias y correspondientes al final del ejercicio en el impuesto del cual tal compensación se haya llevado a cabo, ello con la finalidad de que la propia autoridad determine si procedió o no la misma, quedando libres sus facultades de comprobación, a fin de determinar con estricto apego a derecho y una adecuada y clara aplicación de lo que la propia ley dispone en su contenido un crédito fiscal contra del contribuyente de encontrarse improcedente la compensación efectuada por este, ahora bien, haciendo un correcto análisis del ya citado artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, tenemos entonces que sí permite la compensación de IVA contra IVA, ya que en ningún momento especifica lo contrario, ello debido al amplio sentido que se le debe de dar al mismo y con una correcta interpretación de la ley en el momento en que lo dispone.

Es por ello que insistimos sí puede llevar a cabo la compensación del impuesto al valor agregado objeto de nuestro estudio, por sí mismo y contra otros impuestos federales aunque no deriven de la misma contribución, en los casos y cumpliendo los requisitos que nos marca el mismo código en su artículo 23, y aun más cumpliendo los requisitos que disponen las reglas de carácter general o resolución miscelánea, las cuales como ya lo hemos visto si permiten la compensación de impuestos al final del ejercicio, siendo un punto más a nuestro favor, para afirmar que s  opera la compensación del IVA contra el IVA en pagos anuales.

5.3.4. Procedimiento de aprobación o rechazo de la compensación:

En este punto, veremos como se da el procedimiento de aprobación o rechazo de la compensación de impuestos, siendo entonces, como bien sabemos que la compensación se tiene que hacer al momento de presentar la declaración ya sea del pago provisional o bien

anual, para lo cual se debe de presentar el aviso correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se ha efectuado, según lo dispuesto por el artículo 23 del código, además de cumplir con los requisitos que para el efecto nos disponen las reglas de carácter general, o bien Resolución Miscelánea, que para el caso nos marca la regla 2.2.10, formato oficial 41, acompañado de los anexos 1, 2 y 3, de la forma oficial 32, los anexos a que nos referimos, se presentarán 1 y 2 cuando se trate de la compensación de saldos a favor del IVA, y 3 tratándose de compensaciones del IMPAC.

Este aviso, debe de ser presentado ante la autoridad administrativa correspondiente, según sea el caso del contribuyente de que se trate, puede ser ante la Administración Local de Recaudación, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según lo establecido por la regla 2.2.10, de la resolución miscelánea, así mismo, en el se debe marcar la actualización del saldo a favor que se compensa y hacer la operación correspondiente, con el fin de determinar si queda un remanente a cargo o a favor, el cual se podrá compensar en periodos o ejercicios posteriores, de conformidad también con lo que nos establece la propia resolución miscelánea.

Una vez que ya se ha realizado todo este procedimiento, y que se han presentado los avisos correspondientes y cumplido con los requisitos que la autoridad establece, esta misma hará el estudio correspondiente y las operaciones aritméticas necesarias, con la finalidad de determinar si la compensación efectuada es procedente o no lo es, esto en el caso de que existan diferencias o errores aritméticos por parte del contribuyente al haberla llevado a cabo, así mismo, la autoridad podrá en su momento oportuno, solicitar del contribuyente más información al respecto si así lo considera necesario, con el fin de tener la certeza de si es o no procedente dicha compensación.

5.3.4.1. Aceptación tácita o ¿esta obligada la autoridad a expresarlo por escrito al contribuyente?:

Para el caso en particular, como ya lo vimos la autoridad administrativa tiene la obligación de recibir la documentación que contenga la compensación efectuada, así como, los avisos correspondientes conjuntamente con la información que se requiera, pero ello no significa que debido a ello la autoridad acepte dicha compensación como procedente, ya que como dijimos, las facultades de comprobación de la autoridad quedan a salvo o libres.

Comenzaremos entonces por analizar que se quiere decir con aceptación tácita, que consiste en cualquier acto que inequívoca y necesariamente sea incompatible con la voluntad de impugnar o corregir una actividad o acción determinada. Se entiende entonces, que la aceptación tácita es aquella voluntad de aceptación pero sin estar de acuerdo aún y con la salvedad de que se puede en un momento dado rechazar, o negarse a aceptar una determinada acción o actividad; es decir, que no se acepta por completo, sino hasta tener la seguridad o certeza de que lo que se esta aceptando tácitamente, es correcto.

Así entonces tenemos, que una vez que la autoridad ha recibido la documentación, información y avisos correspondientes a la compensación efectuada por un contribuyente,

esta la esta aceptando tácitamente, ya que quedan a salvo sus facultades de comprobación y en su defecto, la autoridad puede solicitar del contribuyente la información que requiera y considere necesaria para asegurarse de que la compensación efectuada, es procedente o no.

Por otro lado, surge la interrogante de saber si esta obligada la autoridad a expresar por escrito al contribuyente si ha sido procedente o no la compensación efectuada por este, es decir que para cualquiera de los dos casos, la autoridad emita una resolución ya sea favorable o desfavorable y la haga del conocimiento del contribuyente, al respecto nos indica el artículo 23 del código, que en el caso de que la compensación que se hubiera efectuado no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 del mismo código y así mismo se actualizaran por el periodo transcurrido desde el momento en que se efectuó la compensación hasta aquel en el que se haga el pago del monto de la compensación. Sin embargo, nos dice en su párrafo quinto, que las autoridades podrán efectuar la compensación de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las mismas autoridades por cualquier concepto, en que en este caso se notificara personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Como podemos observar, se desprende del propio artículo que en ningún momento se obliga a la autoridad o se le impone a esta él tener que emitir una resolución, en la cual determine si la compensación fue o no procedente, según sea el caso, y hacerla del conocimiento del contribuyente en un término o plazo determinado, más sin en cambio si observamos que en el supuesto en cual la autoridad tiene la facultad de realizar la compensación de forma oficiosa, en tal situación la autoridad si esta obligada a notificar personalmente al contribuyente de tal resolución, nos preguntamos ahora porque para el caso en el que es el contribuyente quien realiza la compensación directamente, no se impone la obligación a la autoridad de emitir una resolución aceptando la compensación.

Es el caso, de que para los efectos de que la compensación halla sido improcedente, la autoridad administrativa en efecto si emite una resolución contraria por supuesto a los intereses del contribuyente, ya que lo hace como ya dijimos cuando la compensación fue improcedente, en la cual, a su vez, determina el monto a pagar o a cubrir, conjuntamente con la actualización correspondiente, los recargos y la multa a la cual se hace acreedor el contribuyente por haber efectuado dicha compensación y haber sido esta improcedente.

En conclusión, tenemos que la autoridad administrativa, no esta obligada por ley a resolver a favor o en contra de la compensación efectuada por los contribuyentes, salvo el caso específico de que sea la autoridad quien efectúe dicha compensación en forma oficiosa, aun así, como hemos podido observar la autoridad si lo hace de forma unilateral, en los casos en que considera improcedente la compensación efectuada por un contribuyente, notificando la resolución correspondiente, y determinando la cantidad a pagar.

5.3.4.2. Resolución desfavorable al contribuyente:

Como bien ya apuntamos con anterioridad, para el caso en que la autoridad considere que la compensación efectuada por el contribuyente es improcedente, esta emitirá una resolución, en la cual hará del conocimiento del contribuyente que dicha compensación

fue improcedente, fundando y motivando dicha resolución, y haciendo la determinación correspondiente y el desglose de las cantidades a pagar, en las cuales aparecerán el impuesto que se compenso indebidamente, los recargos que se han generado, la actualización del impuesto y la multa a la cual se ha hecho acreedor, así como, fundando y motivando la competencia que tiene la misma para emitir dicha resolución.

Tenemos entonces que al emitir una resolución desfavorable, ya sea por improcedencia o por errores aritméticos contenidos en la declaración o en el mismo aviso de compensación, la autoridad debe hacer valer su competencia y sus facultades conferidas para llevar a cabo la emisión de dicha resolución, esta lo tendrá que hacer conforme a la propia Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como, conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

De lo anterior, nos surgen dos incógnitas que de acuerdo con todo lo que hemos venido demostrando, consideramos de vital importancia, la primera de ellas, se da en el supuesto de que como bien ya hemos visto, la autoridad administrativa aunque no tiene la obligación de emitir una resolución, si lo hace ya sea de forma unilateral o no, salvo en el caso de que la autoridad realice la compensación de forma oficiosa, pero ¿quién es en realidad la autoridad competente para emitir dicha resolución?; la segunda de ellas, se da en el supuesto de que una vez emitida la resolución como ya lo hemos dicho con anterioridad, cumpliendo con todos los requisitos que para los efectos de emitir una resolución de carácter administrativo nos marca el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 38, y al hacer la determinación del crédito fiscal correspondiente, ¿cuales son los efectos de dicha determinación del crédito fiscal?, para lo cual haremos el siguiente análisis:

a). Quien es competente para resolver la improcedencia de una compensación:

Como bien ya hemos apuntado, es ante la Administración Local de Recaudación, o bien la Administración Local de Recaudación de Grandes Contribuyentes, o la General de Recaudación, ante quienes se deben presentar las declaraciones, avisos e información correspondiente a la o las compensaciones efectuadas por los contribuyentes, también sabemos que tenemos por otro lado a la Administración Local de Auditoría Fiscal Federal y Administración General de Auditoría Fiscal Federal, quienes son otras autoridades administrativas, con facultades para emitir resoluciones y determinar créditos en contra de los contribuyentes, de acuerdo con esto, veremos la competencia que tienen cada una de estas:

I. La Administración Local de Recaudación: esta autoridad, como su nombre bien lo indica, es la autoridad administrativa, con facultades conferidas por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para llevar a cabo la recaudación de los impuestos federales a cargo de los contribuyentes y que le confiere dichas facultades conforme a los artículos 7, fracciones VII y VIII, tercero y cuarto transitorios de la Ley del SAT, artículo 21, apartado B, fracciones X y XV, apartado F, y cuarto transitorio, del Reglamento Interior del SAT, de los cuales consideramos al último artículo el más importante ya que nos dice, que las administraciones locales de grandes contribuyentes, de recaudación, de auditoría fiscal, jurídicas de ingresos y de recursos tendrán la denominación que señale este reglamento, y la circunscripción territorial y sede que se determine mediante acuerdo del presidente del

SAT, así mismo, que compete a las administraciones locales de recaudación, a las que se refiere el apartado F del mismo artículo, ejercer las facultades dispuestas en el apartado en comento, las cuales son para el caso en concreto que estamos analizando, fracción X notificar cuando corresponda, las resoluciones que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitud de informes y otros actos administrativos cuando dicha notificación no corresponda a otra unidad administrativa, fracción XV, verificar aritméticamente el saldo a favor a compensar, determinar y cobrar las cantidades compensadas indebidamente y, en su caso, imponer las multas correspondientes; así como, efectuar la compensación de oficio.

De lo anterior, se desprende que, en efecto tiene facultades la Administración Local de Recaudación, para determinar créditos fiscales a los contribuyentes, por concepto de verificación aritmética de los saldos a favor que se compensan; es decir, que sus facultades sólo le permiten determinar un crédito fiscal por concepto de errores aritméticos, más no así por cuestiones de legalidad; es decir que no puede emitir una resolución declarando improcedente la compensación por no estar debidamente fundada y motivada, o sea, no entran al estudio del fondo del asunto.

II. La Administración Local de Auditoría Fiscal Federal: esta es otra de las autoridades administrativas, del Servicio de Administración Tributaria, la cual esta encargada como su nombre lo indica, de auditar a los contribuyentes, para verificar que estos han cumplido correctamente las disposiciones fiscales y las obligaciones que estas mismas les imponen; entremos ahora a analizar, cuales son las facultades que tienen para emitir una resolución de improcedencia por una compensación mal efectuada; es decir, si la Ley del SAT y su Reglamento Interno, disponen facultades o atribuciones al respecto del tema que estamos tratando.

Tenemos entonces, que por lo que respecta a las facultades conferidas a la Administración Local de Recaudación de Auditoría Fiscal, conforme a los siguientes artículos 7, fracciones VII y VIII, tercero transitorio de la Ley del SAT, artículos 2, último párrafo, 21, primer párrafo, apartado C, fracciones XII, XIII, XXIV, apartado F, y artículo quinto transitorio del Reglamento Interior del SAT, en estos últimos, los cuales nos indican que las administraciones locales de grandes contribuyentes, de recaudación, de auditoría fiscal, jurídicas de ingresos y de recursos tendrán la denominación que señale este reglamento, y la circunscripción territorial y sede que se determine mediante acuerdo del presidente del SAT, así mismo, que compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal a que se refiere el apartado F del mismo artículo, ejercer las facultades que se disponen en las fracciones antes mencionadas, y que disponen que fracción XII, determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal; fracción XIII, dar a conocer a los contribuyentes, los hechos u omisiones imputables a estos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes o visitas domiciliarias que se les practiquen, fracción XXIV, notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación.

Como podemos observar de los artículos antes descritos, no se habla en ninguno de estos que sea facultades expresas para la verificación de compensaciones, como lo es en el caso de las facultades conferidas para las administraciones locales de recaudación, pero ello no significa que dentro de las facultades de comprobación que sí se le confieren a esta

autoridad administrativa, pueda esta misma llevar a cabo la revisión de gabinete o la visita domiciliaria para comprobar que la compensación efectuada por un contribuyente ha sido debidamente efectuada y si esta es procedente o no.

Tenemos entonces que la administración local de recaudación sí tiene facultades expresas para hacer la revisión aritmética de las compensaciones efectuadas por los contribuyentes y emitir una resolución para el caso de que estas no sean correctas o tengan errores aritméticos, pudiendo hacer la determinación del crédito fiscal correspondiente, pero aún así, en el supuesto en que la administración local de recaudación no encuentre errores aritméticos por los cuales pueda resolver improcedente una compensación, quedan las facultades de comprobación por parte de la administración local de auditoría fiscal federal, la cual puede en un momento dado solicitar información al respecto o bien realizar una visita domiciliaria al contribuyente con la finalidad de comprobar que dicha compensación se efectuó correctamente y apegada a derecho, cumpliendo con las disposiciones fiscales correspondientes y los requisitos para ello establecidos.

b). Efectos de la determinación del crédito fiscal:

Tal y como ya lo hemos apuntado, una vez que se emite la resolución correspondiente y que es desfavorable al contribuyente, declarando improcedente la compensación, en esta misma, se hace la determinación correspondiente del crédito fiscal, lo cual no solo nos conlleva pagar el impuesto indebidamente compensado, sino además de ello trae otros efectos o consecuencias consigo, como lo son:

I. La actualización: como bien sabemos todos los impuestos causados y no enterados en su momento, son actualizables desde el momento de su causación, hasta aquel en el cual se efectúa el pago de los mismos, conforme a lo dispuesto por el artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación, y que incluso así mismo lo dispone el artículo 23 del código, en donde tenemos que el artículo 17-A nos indica que, los montos de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, serán actualizables por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar, así mismo nos indica el procedimiento que se seguirá para llevar a cabo dicha actualización, a su vez, el artículo 21 del código, nos dice que las cantidades no enteradas en su momento al fisco federal, se actualizarán desde el mes en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe, dicha actualización, se sumará a las contribuciones compensadas indebidamente, y formará parte del crédito fiscal determinado por la autoridad correspondiente.

II. Los recargos: en este caso, al igual que en la actualización, se van a generar desde el momento en que no se realizó el pago o entero de las contribuciones correspondientes, en el caso específico, se van a generar desde el momento en que se realizó la compensación indebida, hasta aquel en el cual se haga el pago de las contribuciones así determinadas por la autoridad administrativa, esto conforme 23 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice en su párrafo tercero si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21, y que dicho artículo nos dice que, cuando no se cubran las contribuciones o

aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta del pago oportuno, y así mismo, nos indica cual será el procedimiento para determinar los recargos correspondientes, los cuales una vez determinados, se sumarán conjuntamente con la actualización y las contribuciones indebidamente compensadas.

III. Las multas: como bien sabemos, siempre que se incurre en una omisión de pago, en errores o en incumplimientos, de las disposiciones fiscales ante la autoridad hacendaria, los contribuyentes se hacen acreedores a la imposición multas, como sanción por dichos incumplimientos u omisiones, y las cuales pueden ser por diversos motivos, pero bien en el caso en específico, nos abocaremos a lo establecido por los artículos 70 y 76 del código, que nos indican el primero, nos indica el carácter autónomo de las multas; es decir, que independientemente del pago o no de las contribuciones omitidas o en el caso compensadas indebidamente y sus accesorios como lo son la actualización y los recargos, la aplicación de las multas será independiente, en el caso del segundo artículo, nos dice que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial del pago de contribuciones, se aplicaran la siguientes multas y nos impone desde el 50%, 70% hasta el 100%, dependiendo del tipo de infracción que se cometió, y al igual que en los demás casos, se sumará a las contribuciones indebidamente compensadas, la actualización y los recargos, para así obtener por completo el total del crédito fiscal determinado.

Como podemos observar, en caso de que se emita resolución desfavorable al contribuyente, negando la procedencia de la compensación realizada, esta va a tener consecuencias y efectos mayores sobre el impuesto compensado indebidamente, como lo son las que hemos analizado en este punto.

5.4. Ventajas y desventajas de la compensación frente al acreditamiento y a la devolución.

Como ya hemos podido observar, hemos analizado tanto el acreditamiento como la devolución, y por otro lado la compensación, y tenemos que dentro de este último existen tanto ventajas como desventajas, las cuales veremos a continuación:

- a) Ventajas: dentro de las ventajas que puede tener la compensación, tenemos solo una que consiste específicamente en la actualización del saldo a favor que se pretende compensar, cosa que no puede ocurrir en el caso del acreditamiento ni tampoco en la devolución.
- b) Desventajas: dentro de las desventajas, que podemos obtener de realizar una compensación de este tipo, como lo es el compensar IVA contra IVA, es el hecho de que la autoridad nos emita una resolución en la cual nos indique que la compensación efectuada es indebida, y por lo tanto nos determine un crédito fiscal con todos sus accesorios los cuales ya vimos y la multa correspondiente, resolución que en un momento dado se puede llevar a juicio.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La actividad financiera del Estado es aquella en la cual el mismo Estado para cubrir los gastos de su actividad, obtiene los medios económicos necesarios, los administra y los aplica de forma adecuada. La actividad financiera del Estado se distingue de la actividad que realizan los particulares, debido a que se tiene como sujeto al estado mismo, y por lo tanto toda su actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el propio Estado va a establecer para poder regular esta actividad.

SEGUNDA.- La Facultad Tributaria o potestad tributaria va a representar la aptitud jurídica del Estado de imponer y exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallen en su jurisdicción. El estado va a ejercer la Facultad Tributaria o poder tributario cuando, actúe con base en su poder de imperio y de manera general, de acuerdo a las leyes expedidas previamente por el poder Legislativo, pudiendo determinar cuales son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harían que los particulares cumplan con sus obligaciones fiscales.

TERCERA.- La Competencia Tributaria es aquella facultad del estado para realizar determinados actos tendientes a la verificación de la pretensión concreta del ente público a la prestación tributaria; por ello podemos decir que la Competencia Tributaria es una manifestación de la facultad o potestad tributaria que tiene un carácter instrumental, a través de cuyo ejercicio se va a lograr la aplicación de la norma tributaria mediante el control del presupuesto tributario. La Competencia Tributaria sólo puede ejercerse conforme a una disposición general anteriormente dictada, para que el órgano, (Servicio de Administración Tributaria órgano desconcentrado de la S.H.C.P.), al controlar esas facultades de mando y de realización inmediata, la pueda llevar a cabo pero dentro del marco de la ley.

CUARTA.- Por lo que respecta a las obligaciones fiscales, el Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en él deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo si no que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

QUINTA.- Las obligaciones formales como una parte de las obligaciones tributarias destacan su importancia dentro de estas, ya que bien es cierto que sin estas tal vez no se podría llegar a la existencia de las obligaciones, teniendo en cuenta de que las obligaciones formales como tales son meramente administrativas o de control.

SEXTA.- La obligación tributaria sustantiva es aquella que existe entre el sujeto activo acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda

ajena, que tiene como cometido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo, tenemos entonces que la obligación sustantiva puede ser en dinero o en especie, esto es que toda obligación sustantiva derivada de la cuantificación en cantidad líquida debe ser pagada en dinero o en su defecto en especie.

SEPTIMA.- Por lo que hace al crédito fiscal, tenemos que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación tributaria, es decir, que hay obligaciones tributarias que no forzosamente derivan en un crédito fiscal, ya que estas no pueden ser cuantificables o determinadas en cantidad líquida.

OCTAVA.- La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

NOVENA.- La extinción de una obligación se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga o desaparezca.

DECIMA.- Los impuestos indirectos en nuestro sistema tributario pueden llegar a ser de gran ayuda y con un efecto positivo sobre todo para el aumento del erario federal o de las divisas, debe ser analizado y estudiado cuidadosamente, con la finalidad de que no repercuta en forma negativa en los sujetos pasivos o sobre la inversión de capitales por mencionar algunos, resultando en un mayor número de desventajas de las que se pueda uno imaginar sobre las ventajas que suponemos debería tener para el desarrollo del país principalmente.

DECIMA PRIMERA.- Por lo que hace al Impuesto al Valor Agregado, podemos afirmar que se considera que este impuesto elimina los males del impuesto a las transacciones o sobre el volumen de ventas, por cuanto que la tasa impositiva sólo se aplica sobre el valor de lo agregado por el contribuyente y no sobre el valor total de la operación. Así entonces, el único que sufre los efectos económicos del impuesto es el consumidor final, que no tiene a quien trasladarlo y por consiguiente derecho a acreditar cantidad alguna. Este tipo de impuesto también es de "cascada" pero con el derecho del contribuyente de recuperar el impuesto que se le trasladó cuando fue adquirente o consumidor, lo que hace que tenga tasas mucho mayores que el de transacciones.

DECIMA SEGUNDA.- Se entiende como I.V.A. trasladado, aquel impuesto al valor agregado que cobramos de terceras personas las cuales nos compran determinadas mercancías o productos, o bien a quienes les prestamos un servicio.

DECIMA TERCERA.- Se le llama I.V.A. acreditable, al reconocimiento del impuesto que nos ha sido trasladado y que podemos restar del impuesto correspondiente a los actos o actividades que realizamos.

DECIMA CUARTA.- Como bien sabemos, en el resultado obtenido de la determinación del Impuesto al Valor Agregado, podemos obtener dos saldos distintos ya sea a cargo o a favor; en el primer caso, decimos que es saldo a cargo cuando el impuesto que trasladamos o cobramos es mayor; es decir, cuando los actos o actividades que realizamos con terceros han sido mayores y cobramos más impuesto del que pagamos, por tanto debemos enterarlo a la autoridad administrativa correspondiente. En el segundo caso, cuando decimos que el saldo es a favor es porque nosotros pagamos más impuesto del que cobramos; es decir, es el reconocimiento del impuesto pagado en exceso a terceros y que tenemos el derecho de recuperar.

DECIMA QUINTA.- Más que formas de extinción del crédito fiscal en materia de IVA, tanto el acreditamiento como la devolución son procedimientos derivados de la misma naturaleza del impuesto, pero que si bien es cierto no están considerados por la doctrina como formas de extinción podrían llegar a serlo dentro de su materia especial, y fuera del pago que sí es una forma de extinción, siendo la más pura, y la compensación a su vez podría ser una forma de extinción del IVA.

DECIMA SEXTA.- La compensación es una forma de extinguir las obligaciones fiscales, que maneja la doctrina del derecho tributario, y se encuentra regulada dicha institución en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

DECIMA SEPTIMA.- Decimos, que de la compensación tal y como la regula el Código Fiscal de la Federación en su artículo 23, se desprenden tres tipos de compensación, como pudimos observar son tres casos distintos en los cuales se puede llevar a cabo esta, con requisitos diferentes y regulaciones distintas, como lo es la compensación de impuestos que derivan de una misma contribución, impuestos que no derivan de una misma contribución y contribuyentes que dictaminen sus estados financieros.

DECIMA OCTAVA.- La figura jurídica de la compensación, respecto de otras leyes fiscales, no es observable dentro de las mismas, pues no se regula dicha institución en todos sus aspectos, con las excepciones marcadas en la Ley del ISR y en la Ley Aduanera, que a pesar de tenerla contemplada es sólo para casos muy específicos.

DECIMA NOVENA.- La aplicación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, como ley que regula en forma explícita la figura jurídica de la compensación respecto de las demás leyes especiales es de aplicación supletoria, debido a que la suplencia se da cuando en otra ley sí están reguladas una serie de instituciones, pero que no están reglamentadas o si lo están es en forma deficiente, razón por la cual se aplica la ley que sí contiene una reglamentación adecuada.

VIGESIMA.- La compensación como forma de extinción de las obligaciones fiscales regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, puede llevarse al campo del impuesto al valor agregado y ser aplicada en forma supletoria, por no encontrarse regulada esta figura en dicha ley especial.

VIGESIMA PRIMERA.- La compensación para el IVA, opera desde el momento en que se tiene un saldo a favor por un lado y la obligación de pagar contribuciones a cargo del contribuyente, ya sea por adeudo propio o por retención a terceros, siendo el momento en el cual el contribuyente puede optar por la aplicación de esta forma de extinción.

VIGESIMA SEGUNDA.- Al presentar los avisos correspondientes a la compensación, tenemos que la autoridad administrativa, no esta obligada por ley a resolver a favor o en contra de la compensación efectuada por los contribuyentes, salvo el caso específico de que sea la autoridad quien efectúe dicha compensación en forma oficiosa, sin que ello de lugar a la aceptación tácita por parte de la autoridad de dicha compensación, aun así, como hemos podido observar la autoridad si lo hace de forma unilateral, en los casos en que considera improcedente la compensación efectuada por un contribuyente, notificando la resolución correspondiente, y determinando la cantidad a pagar.

VIGESIMA TERCERA.- Como hemos podido resumir, la autoridad administrativa sólo emite resoluciones en materia de compensaciones, cuando estima que esta ha sido inoperante o indebida, y por lo tanto esta va a ser desfavorable a los contribuyentes; en este mismo sentido, hemos visto que tanto la Administración Local de Recaudación, como la Administración Local de Auditoria Fiscal Federal, tienen competencia o facultades para resolver a l respecto de sí es o no procedente una compensación. Así mismo hemos podido observar que al emitirse dicha resolución, esta trae determinadas consecuencias o efectos, como lo son la actualización, los recargos y las multas, que van a formar parte del crédito fiscal, que se determine.

VIGECIMA CUARTA.- La única ventaja que puede tener la compensación como forma de extinción del IVA, sobre la devolución y el acreditamiento, es la actualización del impuesto a favor que se venga arrastrando, más sin embargo también tiene la desventaja de que si esta no procediere en los términos que se pretenden en la presente tesis, se va a tener un crédito fiscal, con sus accesorios, el cual en un momento determinado puede ser impugnable.

VIVIGECIMA QUINTA.- Como última conclusión, podemos afirmar que en efecto es posible y procedente realizar la compensación de IVA contra IVA, tanto en periodos o pagos provisionales como en ejercicios fiscales o pagos anuales, sin más requisitos y conforme a lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación primer párrafo, pues como este lo señala deriva de una misma contribución.

BIBLIOGRAFIA.

Arrijoa Vizcaina, Adolfo. Derecho Fiscal; Editorial Themis, Décima Quinta Edición, México 2000.

Ballesteros Soler, María del Carmen. La Extinción de la Deuda Tributaria Mediante Compensación; Editorial Marcial Pons, Madrid España 1997.

Bastante Jiménez, Vicente. Guía Practica del I.V.A.; Editorial Tecnos, Segunda Edición, Madrid 1986.

Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario, Tomo VI, Editorial Derecho Financiero, Madrid 1969.

Bielsa, Rafael. Estudios de Derecho Público, Tomo I, Derecho Fiscal, Editorial De Palma, Cuarta Edición, Buenos Aires 1951.

Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones; Editorial Porrúa, Segunda edición, México.

Castrejon García, Gabino Eduardo. Derecho Administrativo Mexicano; Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Primera Edición, Tomos I y II, México 2000.

Colegio Nacional de profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C.. Financiamiento del Gasto Público; Editorial Trillas, Primera Edición, México 1988.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 1999.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario; Editorial Limusa, México, 1998.

Fundación Tomas Moro. Diccionario Jurídico Espasa, Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1991.

Escobar Ramírez, German. Principios de Derecho Fiscal, Editorial O.G.S. EDITOR, México, 1997.

Flores Zabala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Vol. I., Editorial Porrúa, México 1959.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, Decimo segunda Edición, México 1968.

- Gianini, A.D.. *Diritto Amministrativo*, Tomo I, Editorial Giuffrè, Milano 1970.
- Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho de Las Obligaciones*, Editorial Porrúa, Décimo Segunda Edición, México 1999.
- Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*; Editorial Ecasa, Tercera Edición, México 1993.
- Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Editorial McGraw-Hill, México 1995.
- Margáin, Hugo B.. *Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia administrativa*, S.H.C.P., México 1968.
- Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, Decimatercera Edición, México 1997.
- Margáin Manautou, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*; Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1994.
- Margáin Manautou, Emilio. *Exégesis del I.V.A.*; Editado por la Universidad de San Luis Potosí, México 1981.
- Martínez Alfaro, Joaquín. *Teoría de las Obligaciones*; Editorial Porrúa. Cuarta Edición, México 1997.
- Micheli, G. Antonio, *Premisas Para una Teoría de la Potestad de Imposición*, *Revista de Ciencias Jurídicas*, De Fecha 11 de junio de 1968.
- Pérez de Anda, José Luis. *Curso de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, Madrid 1979.
- Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Trillas, Tercera Edición, México 1997.
- Rodríguez Lobato, Raúl German. *Derecho Fiscal*; Editorial Oxford, Segunda Edición, México 1999.
- Retchkiman K., Benjamin. *Política Fiscal Mexicana*, *Textos Universitarios*, UNAM, Primera Edición, México 1979.
- Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*; Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México 1988.

LEGISLACION

1. Código Civil Para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y Para Toda la República en Materia de Fuero Federal, año 2001.
2. Código Fiscal de la Federación, año 2001.
3. Criterios Internos del SAT.
4. Jurisprudencia y Tesis Aisladas del Tribunal Fiscal de la Federación.
5. Jurisprudencia y Tesis Aisladas de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa.
6. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
7. Ley Aduanera, año 2001.
8. Ley del Impuesto al Valor Agregado, año 2001.
9. Ley del Impuesto Sobre la Renta, año 2001.
10. Ley del Impuesto al Activo, año 2001.
11. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
12. Ley del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos.
13. Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
14. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, año 2001.
15. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, año 2001.
16. Resolución Miscelánea, año 2001.
17. Ley de Coordinación Fiscal