

00761
21



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

“EL PAGO DE LO INDEBIDO EN
MATERIA FISCAL”

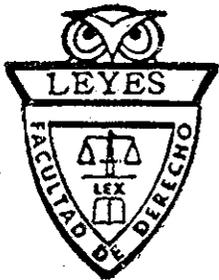
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN DERECHO

P R E S E N T A :

HORTENCIA RODRIGUEZ SANCHEZ



DIRECTOR DE TESIS: DR. MANUEL LUCIANO HALLIVIS PELAYO

CIUDAD UNIVERSITARIA

2002

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

El científico investiga y se esfuerza,
por quitarle a la realidad,
el misterio que la ignorancia le atribuye

KANT

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Agradezco a Dios por el Don más preciado:

LA VIDA

Con todo cariño a mis padres:

Por alentarme en todo momento,
enseñándome a no culpar a las circunstancias,
que sólo triunfa en el mundo,
quien se levanta y busca las circunstancias,
y las crea, si no las encuentra

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Agradezco de una manera especial al Doctor
Manuel Luciano Hallivis Pelayo,
por su ayuda invaluable para la elaboración
de esta investigación

A todos los maestros que contribuyeron
a mi formación profesional

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Agradezco a mi hermano y hermanas,
por compartir las mejores cosas de la vida.

A todas las personas que han estado cerca de mí,
brindándome su apoyo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INDICE

“EL PAGO DE LO INDEBIDO EN MATERIA FISCAL”

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

Cultura Fiscal	1-4
“Aspectos Generales”	
1 Formas de extinguir las obligaciones tributarias	5-9
1.1 El pago fiscal	9-15
1.1.1 El pago liso y llano	16-17
1.1.2 El pago en garantía	17-18
1.1.3 El pago bajo protesta	18-21
1.1.4 El pago provisional	21
1.1.5 El pago de anticipos	22
1.1.6 El pago extemporáneo	22-24
1.1.7 El pago diferido o en parcialidades	24-26
1.2 La compensación	27-28
1.3 La condonación	28-31
1.3.1 El Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación	31-35
1.3.2 El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación	35-39
1.3.3 El artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación	39-42
1.4 La prescripción y la caducidad	42-60
1.4.1 Diferencias entre la prescripción y la caducidad	60-66
1.4.2 Semejanzas entre la prescripción y la caducidad	66-67
1.5 La cancelación	67-71
1.6 Otras formas de extinción	71
A Dación en Pago	71-73
B Confusión Fiscal	73-75
C Prestación de Servicios	75-76

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 2

“Antecedentes del Pago de lo Indebido en las Diferentes Legislaciones”

2 El Código Fiscal de la Federación de 1938	77-81
2 1 El Código Fiscal de la Federación de 1967	81-83
2 2 El Código Fiscal de la Federación de 1983	83-86
2 3 La obligación tributaria	86-93
2 3 1 Características esenciales	93-95
2 3 2 El nacimiento de la obligación tributaria	95-100
2 3 3 El hecho imponible de la obligación tributaria	100-102
2 3 3 1 Aspectos del hecho imponible	103-106
2 3 4 La causa de la obligación tributaria	106-109
2 3 5 Determinación de la obligación tributaria	109-114
2 3 6 Liquidación de la obligación tributaria	114-116
2 3 7 La exigibilidad de la obligación tributaria	116-117
2 3 8 La extinción de la obligación tributaria	118-119
2 4 Los elementos de la obligación tributaria	119-121
2 4 1 El sujeto activo	121-124
2 4 2 El sujeto pasivo	124-127
2 4 2 1 La capacidad del sujeto pasivo	128-130
2 4 2 1 1 Calidades y atributos de los sujetos pasivos	130-138
A. La edad	
B El estado civil	
C. La nacionalidad	
D. La religión	
E El sexo	
F La ocupación	
2 4 2 2 El nombre	138-139
2 4 2 3 El patrimonio	139

2.4.2.4 El domicilio	139-144
2.5 El objeto de la obligación tributaria	145-146
2.6 La relación tributaria	146-151
2.7 La base gravable	151
2.7.1 La tarifa o la tasa o la cuota	151-152
2.8 Definición y concepto del pago en materia tributaria	152-154

CAPÍTULO 3

“Análisis del Pago de lo Indebido”

3 Concepto y definición de pago de lo indebido	155-159
3.1 El pago de lo indebido en materia tributaria	159-162
3.1.1 Requisitos del pago de lo indebido	162-163
3.2 La garantía del interés fiscal	163-170
3.2.1 Formas de garantizar el interés fiscal	170
3.2.1.1 El depósito	170-171
3.2.1.2 Prenda	171-173
3.2.1.3 Hipoteca	173-174
3.2.1.4 Fianza	174-177
3.2.1.5 Obligación solidaria	177-185
3.2.1.6 El embargo	185-190
3.2.1.7 El embargo precautorio	191-194
3.2.1.8 El embargo en la vía administrativa	194
3.2.1.9 El secuestro	194-196
3.3 Monto de las garantías	196-199
3.4 Suspensión de las garantías	199-200
3.5 Cancelación de la garantía	200-201
3.6 Dispensa para otorgar la garantía del interés fiscal	201-211
3.7 Constitucionalidad de la garantía del interés fiscal	211-213
3.7.1 Principios de proporcionalidad y equidad	213-217
3.8 Gastos de ejecución	217-218

3 9 El pago de intereses	219-222
3 10 Los recargos	222-226
3 10 1 Tipos de recargos	226-228
3 10 2 Recargos en devolución	228-233
3 10 3 Recargos en lo indebido	233

CAPÍTULO 4

“La Devolución y la Compensación en Materia Tributaria”

4 La Devolución	234-241
4 1 Requisitos de la devolución	241-244
4 2 Procedencia e improcedencia	244-245
4 3 Análisis del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación	245-251
4 4 La Compensación	251-259
4 4 1 Procedencia e improcedencia	259-260
4 4 2 Análisis del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación	260-266
4 4 2 1 La declaración	266-268
4 5 El saldo a favor en impuestos indirectos (pago de lo indebido)	268-272
4 6 Clasificación de los impuestos	272
4 6 1 Impuestos indirectos	272-274
A Inconvenientes de los impuestos indirectos	275-278
4 3 2 Impuestos directos	278-280
4 6 3 Los impuestos personales	281
4 6 4 Los impuestos reales	281-283
4 7 El impuesto al valor agregado	283-292
4 7 1 Traslación del impuesto	292-294
4 7 1 1 Forma de trasladarlo	294-295
4 7 2 La retención	295-300
4 7 3 Exención y tasa 0%	300-302
4 7 4 Acreditamiento del IVA	303-304

4.7 4 1 Requisitos para efectuar el acreditamiento

304-314

4 8 Concepto de pago provisional

314-315

CONCLUSIONES

CONCLUSION GENERAL

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

Dentro de la presente investigación, se tiene como objeto principal el poder demostrar ciertas irregularidades suscitadas en la interpretación en materia fiscal de diversos preceptos legales.

De esta manera, en este trabajo titulado "El Pago de lo Indebido en Materia Fiscal," dividido para su estudio en cuatro capítulos, a través de los cuales se trata de señalar alguna de esas irregularidades en su aplicación e interpretación.

En efecto, existe un acuerdo tácito entre los seres humanos para limitar la libertad individual, a fin de hacer posible la convivencia humana. Ahora bien, esa limitación de la libertad humana se lleva a cabo, mediante una serie de normas por virtud de las cuales el límite de nuestros derechos es el principio del límite de los derechos de los demás. Confirmando estas ideas, el jurista italiano Coviello nos dice: de aquí que la regla jurídica, mientras por un lado importa poder desplegar la propia actividad en interés propio, importa por el otro necesariamente, un límite a tal actividad, a fin de que sean respetados los intereses ajenos. Como se advierte, en el fondo de este concepto existe una implícita renuncia de la libertad absoluta, fijando un límite a nuestra propia conducta en beneficio de los intereses ajenos; vale decir de la libertad de los demás seres humanos.

Con relación a lo anterior, a través de esta investigación se delimitarán algunos conceptos que permitan señalar el por qué de la libertad y los límites para ejercerla.

El primer capítulo denominado "Aspectos Generales". En el que señalamos que el pago es el medio extintivo por excelencia de la obligación tributaria. La idoneidad de

esta forma de extinción de las relaciones obligatorias viene especialmente impulsada en el ámbito financiero por la misma naturaleza de la obligación tributaria como mecanismo jurídico de que se sirve el Estado para obtener los medios económicos necesarios para la consecución de sus fines y el mantenimiento de las necesidades públicas. La demostración, a través de la realización del hecho imponible, de la capacidad de contribuir, indicativa al mismo tiempo de la posibilidad de cumplimiento, legitima dicha exigencia tributaria. Por otra parte, el fin de la obligación tributaria a través de cualquier otra causa extintiva, implica la alteración de la prestación obligatoria, tal y como se configura en el momento del nacimiento de la obligación.

Por ello en el primer capítulo, se señalarán los principales tipos de pago en materia tributaria, sus características y algunas opiniones de los juristas que se han encargado de estudiar de manera sencilla, los mismos.

Por lo que corresponde al segundo capítulo denominado "Antecedentes del pago de lo Indebido en las Diferentes Legislaciones", se desarrolla la obligación tributaria que constituye solamente una especie dentro del género de las obligaciones jurídicas en general, con sus peculiaridades. Así como, el tema general de la extinción de la obligación tributaria y sus diversas formas, analizándose a partir del marco jurídico fiscal.

Resultaría un sin sentido que el legislador tributario en ejercicio de la labor legislativa y codificadora y una vez que ha incorporado la figura de la relación jurídica tributaria como institución central del derecho tributario positivo, vaciara en

las leyes tributarias, a través de una repetición ociosa, todo el contenido del derecho común referente a la extinción de las obligaciones, a la supletoriedad de dicho derecho, claro, haciendo la remisión en primer término a las normas tributarias, llámense las reguladoras de la materia en cada caso o Código Fiscal de la Federación

Como ya lo destacara el Filósofo José Manuel Vilanova, el Derecho Tributario puede estar referido a lo que por cualquier circunstancia nos resulta familiar: *lo ya conocido*; a lo que no nos resulta tan habitual: *lo vagamente conocido*; y a lo que está oculto, esto es *lo desconocido*. Estas situaciones que en la realidad pueden darse para todos

En consecuencia, en la realidad que vivimos, cada vez nos hallamos más alejados de aquellas posiciones que aún en el presente, se consideran prácticamente como un dogma, la importancia que atribuyen de modo exclusivo a la actividad económica de los particulares.

La extinción de la obligación tributaria presupone el perfeccionamiento del vínculo fiscal que liga al sujeto pasivo con la administración.

La experiencia demuestra que el exceso en el ejercicio del poder sancionador del Fisco a lo único que conduce es a la ruina económica de los negocios de contribuyentes morosos que ante la abrumadora carga de sanciones que se ven forzados a cubrir para regularizar su situación fiscal prefieren optar por cerrarlos o por trasladarlos a otro sitio, cancelando así tanto indispensables fuentes de trabajo como fuentes potenciales de generación de futuras contribuciones. Ahora bien, en

épocas de elevado desempleo y creciente subempleo como las que desafortunadamente estamos viviendo, el Fisco no puede darse el lujo de llevar sus potestades sancionadoras al extremo de forzar el cierre sistemático de fuentes de trabajo sólo para satisfacer inmediatas necesidades recaudatorias. A este respecto, en el capítulo tercero llamado "Análisis del Pago de lo Indebido" contempla entre otras cosas, el error en que los contribuyentes pueden incurrir o caer, enterando contribuciones a las que no estaban obligados. Así como la aplicación inconstitucional de diferentes preceptos legales, en los que se manifiesta la aplicación ilegal de los mismos, como es el caso de no otorgarse la dispensa de la garantía del interés fiscal al solicitar la devolución de lo pagado indebidamente, esto es, la inequidad con la que son tratados los sujetos pasivos, su error puede costarles su permanencia dentro del mundo fiscal

Los contribuyentes pagan sus impuestos por los beneficios que reciben de la actividad del Estado, y la circunstancia de que se encuentren en deuda con él por el monto del tributo no constituye una limitación a sus derechos y libertad, mayor que la que derive de cualquiera otra deuda. Y no hay motivo para considerar que el crédito tributario tenga un carácter particularmente odioso, comparado con otros adeudos de naturaleza privada que igualmente derivan de la ley

Las autoridades, de manera injustificada realizan ciertas exigencias, sin contemplar la posibilidad que de llevarse a cabo las mismas, podrían estar generando consecuencias graves, para ambos sujetos integrantes de la relación tributaria.

No ha sido posible y quizá nunca llegue a serlo, fijar las necesidades individuales, limitándolas a una satisfacción lícita y lograr así una cooperación justa para que la

colectividad tenga lo que ha de menester; pero sí existen medios para que el Estado conozca los recursos de los hombres y partiendo de esa base, pueda fijarles su contribución para que la comunidad satisfaga sus necesidades.

Finalmente, en el cuarto capítulo titulado "la Devolución y la Compensación en Materia Tributaria", se establecen diversos conceptos importantes que giran en torno a la problemática existente, respecto de la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de la relación fiscal, de poder cumplir sus obligaciones apoyado en las diversas legislaciones creadas para tal efecto, así como, las peculiaridades que se presentan al realizar el análisis de diversos preceptos legales.

CULTURA FISCAL

El desarrollo del derecho fiscal ha sido muy significativo en los últimos años. Los aspectos económicos y contables que se manejan en las leyes relativas hacen especialmente difícil su comprensión, por lo que se espera que esta sencilla investigación sea de provecho, tanto para los estudiosos de la materia como para quienes, por necesidades de su desempeño profesional, requieran información respecto de ciertos conceptos.

Es fundamental el justo conocimiento y aplicación de nuestras leyes a fin de no caer en errores, problemas y conflictos provocados por nuestra ignorancia. En efecto, los pueblos sufren ignorancia y pobreza, pero siempre se puede mejorar el panorama, conduciéndonos con el espíritu de los principios que inspiran a la justicia por el camino de la ley.

El realizar un estudio teórico-práctico de las disposiciones fiscales así como de uno de los principales impuestos federales, podría resultar un tanto ambicioso, en virtud de que el área fiscal es suficientemente extensa como para poderla desarrollar en una sola investigación. No obstante, en ésta se presentan los aspectos más relevantes en materia fiscal, toda vez que se centra especial atención en el nacimiento de la obligación tributaria, encaminado al estudiante a comprender el carácter coercitivo de los impuestos, el pago de lo indebido, su devolución, la garantía del interés fiscal, así como la compensación fiscal, en un impuesto federal como el Impuesto al Valor Agregado, y de las irregularidades en que las autoridades fiscales recaen al respecto.

Se trata, a lo largo de su estudio, de resaltar la importancia del cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones fiscales, destacando para ello que el Estado debe contar con instrumentos que induzcan al cumplimiento, así como con mecanismos que le permitan verificarlo, siempre con pleno respeto al marco jurídico que le rige.

Ante el escaso material académico disponible respecto de la garantía del interés fiscal, se consideró que resultaba oportuno realizar una investigación que analizara los instrumentos legales que sirven de fundamento para la actuación de las autoridades fiscales; los procedimientos legales que se han de seguir para su cumplimiento; y, sobre todo, se detectará cuales son los límites que existen para su ejercicio, y en lo posible, desarrollar los puntos fundamentales en estricto apego al marco jurídico que los rige.

No es posible olvidar que la norma del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana, abrió el camino para la expresión de bienes, valores o principios cuyo resguardo obliga al Estado. La equidad no sólo se refleja en las relaciones entre el Estado y particulares, sino también en la distribución racional y deliberada de los recursos privados convertidos en públicos, que convoca la obligación tributaria. De ahí la búsqueda de la equidad en el plano tributario.

Esto se enlaza con dos conceptos, por lo menos: uno, la idea que se tenga y que el Estado practique sobre el individuo sujeto a obligaciones tributarias; otro, la construcción que se haga del instrumento recaudatorio, su orientación, su organización y funcionamiento.

De ello se desprende la necesidad, entre otras, de que la administración quede a salvo de contaminaciones que desvíen la función que le corresponde y conviertan la obligación tributaria en un medio para conceder favores o aplicar castigos, diferentes, de los estímulos y las sanciones inherentes al régimen tributario mismo.

La presente investigación, esta diseñada de tal forma que el estudiante en el ámbito jurídico fiscal, dirija sus primeros esfuerzos al Código Fiscal de la Federación, en donde encontrará las obligaciones de los particulares y las facultades de las autoridades, siendo a su vez la base donde se sustenta el mundo fiscal, para posteriormente introducirse al estudio de otras disposiciones legales, tal es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Contiene un análisis más o menos profundo de la devolución de lo pagado indebidamente, así como de la relación que existe al optar por compensar un saldo a favor, o bien solicitar su devolución, para que el lector puede aplicar la relación de los diferentes supuestos.

Es importante decir que la investigación, es una manifestación de ciertas irregularidades suscitadas en la aplicación e interpretación de preceptos legales, establecidos con la finalidad de regular las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, proporcionando una base para las personas que se inicien en el área fiscal, tratando de que el acceso a su conocimiento sea simple y claro, no obstante, el estudiante actualice y analice cada tema brevemente desarrollado, con la finalidad de que obtenga un conocimiento más profundo

Sin embargo, aun cuando la investigación en materia tributaria, en nuestro país es, en ciertos casos, nutrida, se ha centrado principalmente en el análisis del otorgamiento de la garantía del interés fiscal y su suspensión, así como la devolución de lo pagado indebidamente y la compensación de un saldo a favor.

Por todo esto, resulta de primordial importancia, el considerar oportuna esta investigación, sobre todo llevando a cabo un análisis de el cumplimiento de la obligación fiscal, aspectos de aplicación de las normas y cuestiones prácticas respecto de como cumplir con las mismas

De esta manera, la investigación no sólo esta dirigida a los estudiantes del área fiscal, sino a todo aquel que sienta la inquietud de ejercer alguna actividad en el marco de la determinación de las contribuciones y sus diversas acciones, a fin de que México siga una evolución constante

De tiempo en tiempo, pero en todos los tiempos, se habla de la reforma por realizar en diversos órdenes de la vida pública. La reforma política, la reforma judicial, la reforma económica, son tantas vertientes de una reforma integral que ofrece y persigue, en

esencia el perfeccionamiento de las instituciones para que sirvan mejor o simplemente sirvan, que no es poca cosa a las necesidades del ciudadano y de la sociedad. Sobre este plano se proyecta la reforma fiscal, un tema inquietante, que vuelve a la moda cada vez que se avecina un gran proceso electoral

Por lo que es hora de que México cuente con un cuerpo de normas sistemático, estable y justo, que, cumpliendo tanto con los principios constitucionales, como con los doctrinarios de los gravámenes, financie adecuadamente el desarrollo de nuestro país.

Asimismo, todos los contribuyentes mexicanos cumplirán voluntariamente con las leyes tributarias, cuando, además de conocerlas y tener la conciencia de que tienen la obligación constitucional de contribuir al gasto público, haya un reconocimiento general de la justicia del sistema: de que todos están pagando su justa parte y son tratados con equidad y respeto; cuando sea relativamente fácil cumplir y las leyes sean sencillas y más permanentes; los servicios sean accesibles y sensibles, los requerimientos sean simples y no sean improcedentes; y haya una clara conciencia y apreciación de las consecuencias del incumplimiento y de la eficacia de la autoridad en su aplicación, en otras palabras, cuando se perciba eficiencia y justicia

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 1

“Aspectos Generales”

1. Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias

Antes de iniciar el señalamiento de las notas características de cada una de las formas extintivas de la obligación tributaria tal y como se encuentran reguladas por la Legislación Fiscal, es importante decir, que la extinción de la obligación tributaria y sus diversas formas recibían un tratamiento más lógico y por ende, más entendible en el Código Fiscal de la Federación de 1967. Lo anterior se dice en virtud de que en dicho cuerpo normativo, por ejemplo, se dedica todo un capítulo, el II, del título II, a todas las cuestiones referentes al nacimiento y extinción de los créditos fiscales; por el contrario, en el actual Código Fiscal, dichas formas de extinción se encuentran dispersas, lo que dificulta su comprensión.

Sin embargo, podemos decir que, la obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Las formas legislativamente señaladas para la extinción de los créditos fiscales se reducen a la extinción voluntaria o coactiva. “La extinción coactiva implica el uso de un procedimiento fiscal de privilegio que será oportunamente examinado pero en todo caso el final de ese procedimiento coactivo de privilegio del Fisco, es el pago”.¹

Ahora bien, es oportuno señalar, lo relativo a la potestad y competencia tributaria, para el pago de los impuestos, por lo que de manera general iniciamos diciendo que:

El poder tributario no es reciente, ni ha sido exclusivo del Estado Moderno. Desde la antigüedad el Estado ha exigido a los particulares que le aporten recursos para poder sostener su función pública.

La potestad tributaria del Estado, tiene varias acepciones: puede llamarse poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa e incluso poder de imposición, sin embargo

¹ CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. México. TFF Colección de estudios jurídicos. Décima conferencia volumen 1. 1981 p. 152.



para efectos de la presente investigación, se le denominará poder tributario. Que viene a ser:

A La Soberanía. El Estado al ejercer su soberanía o sea su poder frente a los ciudadanos se encuentra en una situación de superioridad, al establecer por medio de leyes los tributos que deben de aportar los contribuyentes a fin de que pueda realizar sus fines o atribuciones, esto se conoce como la potestad tributaria o poder tributario del Estado, es decir el ejercicio de su poder para establecer impuestos o tributos.

De esta forma, para Luis Carballo, la soberanía es la base determinante de la organización política establecida en la Ley Suprema y de ella derivan también los poderes y las potestades públicas, entre las cuales sobresale la potestad en materia de contribuciones

Así, recibe el nombre de poder tributario, según Francisco de la Garza, "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas"²

Posteriormente cuando son expedidas o decretadas las leyes impositivas, el Estado se encuentra en una situación de igualdad frente al contribuyente ya que sus relaciones las rigen las propias leyes; si no cumple el contribuyente con estas leyes entonces el Estado vuelve a ejercer su soberanía por medio del poder coactivo que también esta regulado por la ley

Según Carlos Giuliani Fonrouge la potestad tributaria "es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".³

De esta forma, el origen del poder tributario, nace cuando el Estado hace uso de su soberanía, colocándose en una situación de superioridad, respecto de los particulares

² GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Derecho Financiero Mexicano. México. Ed Porrúa. Decimoctava edición 2000 p 193

³ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 209



El Estado exige al particular que le otorgue parte de sus riquezas para cumplir con sus funciones y esas aportaciones han recibido el nombre de tributos, impuestos o contribuciones, indistintamente los dos primeros denotan por sí mismos la situación de superioridad o soberanía del Estado, la última es la contribución al Estado de acuerdo con su capacidad contributiva del individuo

Por lo que, la potestad tributaria o el poder tributario o poder fiscal, es la facultad que tiene el Estado para establecer los tributos o contribuciones necesarios para realizar sus funciones

Comúnmente escuchamos, que al Estado cuando tiene relación con el contribuyente, con motivo de los impuestos se le denomina Fisco, Hacienda o Tesorería. El origen de la palabra fisco se deriva del vocablo *Fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del emperador, que era diferente al tesoro o erario estatal. Las leyes castellanas daban el nombre de Fisco a la Cámara del Rey, al tesoro o al patrimonio de la casa real y el de Erario al tesoro público del Estado

La palabra "Hacienda tiene su origen en el verbo latino *facera*, que significa cámara del tesoro y añadiendo el adjetivo pública significa, toda la vida económica de los entes públicos" ⁴

En México, la Hacienda se considera "como el conjunto de bienes que una entidad pública posee en un momento dado para llevar a cabo la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo y las que resulten a su cargo" ⁵

Hacienda pública como organismo es la encargada de llevar a cabo la actividad financiera del Estado, en el campo federal, y es conocida como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con la estructura política de México, tenemos tres clases de Fisco: el Fisco Federal, el Estatal y el Fisco Municipal, cada uno con diferentes organismos

⁴ VALDIVIESO FEDERICO Apuntamientos de Derecho Fiscal Mexicano México 1976 p 26

⁵ *Ibidem*



Así, el Fisco Federal, siendo La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Órgano a través del cual el Gobierno Federal realiza su actividad financiera; su organización y funcionamiento se encuentra regulado por la Ley.

Las características de la Soberanía, que podemos encontrar:

- "Abstracta: se refiere a que se encuentra en el plano de lo inmaterial, pertenece al Estado pero ésta no se verá concretada hasta que no se lleve a la práctica
- Permanente: el Estado podrá hacer uso de ella cuando lo desee, sin que tenga que limitarse a un determinado plazo en el que únicamente pueda ejercerla; por lo que no está ligada a un término
- Irrenunciable: no puede el Estado rechazar esta facultad
- Indelegable: como facultad que está inmersa en el Estado, no puede traspasarse; hay que tener en cuenta que es posible delegar el ejercicio de esta facultad, mas no puede ser delegada dicha atribución a ningún otro ente" ⁶

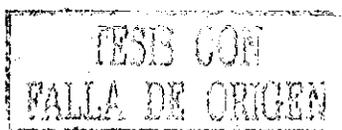
B La Competencia. Por lo que hace a ésta, en la República mexicana, la competencia tributaria es el poder hacer efectivo el tributo establecido, cuando se produce el hecho imponible exigiendo el cumplimiento de las prestaciones tributarias y este poder solamente lo tiene la Federación y los Estados, careciendo de ello el Municipio

Encuentra su raíz etimológica en las voces latinas *competentia*, a (*competens, entis*), relación, proposición, aptitud, apto, competente, conveniencia

En un sentido jurídico general se alude a una idoneidad atribuida a un Órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos

La competencia tributaria, de acuerdo con el maestro Humberto Delgadillo, "se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han

⁶ CARRASCO IRIARTE HUGO Diccionario de Derecho Fiscal México Ed Oxford 1998 p 383



sido señalados por la Ley Tributaria como generadores de los créditos fiscales”⁷

La competencia como concepto específico, obedece a razones prácticas de distribución de esa tarea de juzgamiento, entre los diversos organismos judiciales

En la actualidad se ha establecido un sistema de turno judicial por el que el demandante debe presentar el escrito por el cual se inicia un procedimiento ante la Oficialía de Partes Común a los Juzgados de la rama de que se trate, para ser turnado al Juzgado que corresponda

Por lo tanto, podemos señalar una diferenciación marcada de lo antes expuesto, esto es, la potestad tributaria viene a ser el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a el gasto público, sin embargo la competencia tributaria, viene a ser la distribución de la actividad juzgadora que tiene la Federación y los Estados, excluyendo a los Municipios

Asimismo, la extinción del crédito fiscal puede presentar diversos matices y formas, como a continuación se detallan:

1.1 El Pago Fiscal

El pago constituye la forma más comúnmente aceptada para extinguir el crédito fiscal.

Así, tenemos que, “pago, de pagar y éste, a su vez, del latín *pacare*, satisfacer, pagar. Pago es sinónimo de cumplimiento de las obligaciones. Al efecto se entiende como el cumplimiento de una obligación, la realización de la prestación a que estaba obligado el deudor, frente al acreedor”⁸

Por su parte, tenemos que, pagar, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, “significa dar a otro o satisfacer lo que se debe”⁹

Este concepto está acorde con las definiciones jurídicas de pago que existen, puesto que, en efecto, el pago es el cumplimiento de la obligación por medio del cual queda

⁷ Citado por HALLIVIS PELAYO, MANUEL. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributario de México México Tax editores unidos, S. A de C. V. 2001, pp. 55 y 56

⁸ MONTERO DUHALT, SARA Voz Pago, Diccionario Jurídico Mexicano Ed. Porrúa México, 1989, 3a edición, p 2315.

⁹ MABARAK CERECEDO DORICELA Derecho Financiero,Público Ed McGraw hill Interamericana México 1995 p 154



satisfecho el derecho del acreedor y, en consecuencia, se extingue el vínculo jurídico que se había creado

Inclusive, en el mismo Código Civil se inicia con la definición de pago de la siguiente manera: "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido",¹⁰ ello de acuerdo con lo que establece el artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal

La propia definición de pago indica la sustancia del mismo, es decir que debe pagarse; la prestación misma, el contenido de la obligación de dar, hacer o abstenerse. Por ello, el acreedor de cosa cierta no está obligado a recibir otra cosa aun cuando sea de mayor valor, que a su vez señala el artículo 2012 del citado ordenamiento legal

Por lo que podemos decir: el objeto del pago queda sujeto a reunir estas tres condiciones o principios:

- **Identidad** Con lo anterior se quiere señalar que la prestación en que consiste el pago ha de consistir exactamente en la adeudada y no en otra, es decir, si la deuda consiste en dinero, ésta deberá cumplirse en dinero y no en bienes distintos
- **Integridad** La deuda no se entenderá extinguida sino hasta que la prestación es cubierta en su totalidad
- **Indivisibilidad** Lo anterior implica que el pago deba efectuarse en una sola exhibición, lo cual de ninguna manera contraviene al que en ciertos casos puedan otorgarse facilidades al deudor para otorgar el pago en parcialidades (abonos) a menos que exista un convenio entre las partes

Por lo anteriormente señalado, lo podemos definir como el "cumplimiento o pago, es la entrega de la cosa o cantidad debida" ¹¹

¹⁰ MONTERO DUHALT, SARA, Voz Pago, Diccionario Jurídico Mexicano, Op Cit , p. 2315

¹¹ SÁNCHEZ PIÑA JOSÉ DE JESÚS Nociones de Derecho Fiscal Ed PAC S A de C V México 1991 5a edición p 47

En el lenguaje cotidiano la palabra pagar se utiliza sólo para referirse a la acción de satisfacer obligaciones de dar, en tanto que el vocablo cumplir se usa para significar la satisfacción de obligaciones de otra índole (hacer, no hacer, tolerar).

En la legislación mexicana el pago se considera "como una forma de extinción de la obligación tributaria, en tanto que el término cumplimiento se destina a la satisfacción de los demás tipos de obligaciones de carácter formal"¹²

Por lo tanto, en sentido amplio, paga o cumple una obligación la persona que satisface el objeto de la misma. En sentido estricto, pagar una obligación fiscal es entregar al fisco la suma de dinero que se adeude, de conformidad con la ley tributaria aplicable.

Asimismo, según Doricela Mabarak Cerecedo, el pago o cumplimiento de la obligación fiscal puede conceptuarse como la satisfacción del objeto de la obligación legal debida al Estado, en virtud de la cual se extingue el vínculo jurídico.

Sin embargo, también se menciona que "el pago es el cumplimiento normal de las obligaciones".¹³

Varios autores entre ellos, Sergio Francisco de la Garza señala, que "es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo"¹⁴

Por lo que podríamos decir que, el pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

Así, la entrega de las cantidades que se adeudan representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas. En la actualidad, nuestro Código Fiscal (1983) no especifica, como el Código Fiscal Federal anterior, que dichos pagos se

¹² Es conveniente señalar, que el principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. Por ejemplo, la presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, la recepción de una inspección y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal. En todo caso puede consultarse a DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, México, 1990, Primera reimpresión p. 127.

¹³ PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO, Derecho Fiscal, Textos Universitarios, México, 1978 2a. edición p. 114

¹⁴ Citado por RODRIGUEZ LOBATO RAUL Derecho Fiscal Ed. Harla México 1986 p. 167

pueden efectuar en dinero o en especie, pero las diversas leyes impositivas pueden disponerlo

El pago como forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra previsto en innumerables disposiciones jurídicas entre las que destacan los artículos 6, 20, 31, 65 y 66 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo su noción jurídico positiva habrá que buscarla en el derecho común, mismo que rige supletoriamente la materia tributaria

Dichos preceptos legales, de manera general señalan:

Artículo 6o - 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

Artículo 20 - Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Conforme a este precepto, el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realice dentro del país deberá ser en moneda nacional, y cuando se deba llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador. Para el pago se podrán utilizar cheques certificados y personales, así como giros postales, telegráficos o bancarios.

Artículo 31 - Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales.

Artículo 65 - Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Artículo 66 - Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas »¹⁵

Este artículo señala entre otras cosas, la solicitud del contribuyente de cubrir sus pagos en parcialidades

Una de las corrientes doctrinarias que más arraigo ha cobrado es aquella que al destacar la naturaleza jurídica del pago lo hace consistir en un acto jurídico, atribuyéndole las siguientes características:

- a) Es un acto. Siempre el pago constituye un imperativo legal una vez que ha surgido la obligación
- b) Es un acto jurídico. Es decir, siempre el pago implica un acto volitivo e intencional de extinguir la obligación
- c) No es un negocio jurídico. Los efectos del pago jamás constituyen un derivado o consecuencia de la voluntad del sujeto deudor u obligado.

Así, las formas de pago que admite nuestra legislación son efectivo y especie, conforme a la ley, efectuar el pago mediante giros postales, telegráficos o bancarios, cheque, bonos de la Tesorería de la Federación, bonos o cupones de la deuda pública; certificados de la Tesorería, certificados de devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFI), se considera pago en efectivo, pues todos estos documentos representan un valor monetario

Por lo que respecta a los cheques se menciona: "los cheques certificados jurídicamente se consideran como efectivo para los efectos del pago de cualquiera prestación fiscal".¹⁶

En el cheque certificado, el librador puede exigir que el librado, antes de la emisión del cheque, lo certifique, declarando que existen en su poder fondos bastantes para pagarlo

¹⁵ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, México 9a. edición 2000, pp 4 21 42 y 80.

¹⁶ PORRAS Y LOPEZ ARMANDO Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación Ed Porrúa México 1977 p 40

El pago puede determinarse, según la persona que lo hace, mediante declaración, si es el contribuyente; mediante liquidación o estimación, si es el fisco; y mediante retención o recaudación si es un tercero ajeno a la relación fiscal

Así tenemos que, "la declaración es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo".¹⁷

La liquidación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega; la cual será explicada con mayor claridad en el capítulo siguiente de esta investigación

Teniendo así que, la estimación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en presunciones legalmente establecidas

De esta forma, podemos señalar que, la retención es la determinación y descuento del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer quien paga una deuda, sobre el monto de la misma

Finalmente, la recaudación es la determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria

La diferencia que se encuentra entre retención y recaudación consiste en que en la primera hay un descuento en el pago y en la recaudación hay cobro

En la retención del impuesto, se obliga al pagador del ingreso a retener una cantidad de impuesto y enterarla a nombre del contribuyente.

Por lo anterior, el pago se acredita con el documento en que conste la declaración, la liquidación, la estimación, la retención o la recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad, o con los timbres y marbetes, fajillas u otros signos semejantes que consten adheridos a determinados bienes o documentos

¹⁷ RODRIGUEZ LOBATO RAÚL Op Cit p 170

Indudablemente que el pago deberá hacerse ante la autoridad que esté legalmente facultada para recibirlo. Por lo tanto, si el pago se realiza a un tercero, o a una autoridad diferente a la facultada para recibirlo, éste no podrá producir ninguna consecuencia legal y, por tanto, no extingue la obligación.

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio; sin embargo, el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora que corresponda.

En México se ha autorizado que “el pago de determinados gravámenes, puede efectuarse en el Banco de México, o en la Tesorería de la Federación, y otros por conducto de terceros que son auxiliares del fisco, que tienen carácter de retenedores o de recaudadores”¹⁶

Aun cuando el pago es la forma idónea de extinguir un tributo, nos encontramos con que dentro de nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos. Inclusive puede afirmarse que algunas de estas formas no necesariamente implican la extinción, al menos inmediata, del tributo de que se trate.

Por lo anterior, es conveniente analizarlas, refiriéndolas básicamente a los efectos que pueden producir como un medio de extinción mediato o inmediato, de la obligación tributaria.

En nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago que son:

¹⁶ No es óbice a esta consideración en virtud de que varios son los autores, que han elaborado principios teóricos que deben regir las leyes impositivas, pero aquí sólo se hará referencia a los principios que formulará Adam Smith, y en los que se ha inspirado la legislación moderna y que se consignan en el libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones”. Estos principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía. De los cuales sólo indicaremos el de comodidad, por ser acorde al presente comentario. Este principio de comodidad, consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convengan al contribuyente para realizar su pago. Esto es, escoger las fechas y períodos que de acuerdo con la naturaleza del gravamen sean más ventajosas para el contribuyente. Esto no es otra cosa, que la simplificación administrativa; para que los contribuyentes no tengan que desplazarse a grandes distancias, la existencia de lugares de cobro accesibles a los contribuyentes, así como oficinas adecuadas, formatos adecuados entre otros. En todo caso puede consultarse a, PONCE GÓMEZ FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO Derecho Fiscal México Ed. Banca y Comercio 1998 Tercera edición pp 56 y 57

1.1.1 El Pago Liso y Llano.

Este tipo de pago se puede definir como, “el pago que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser, pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda”.¹⁹

De igual forma, para Margain Manautou, el pago liso y llano “es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza Este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido”.²⁰

Para otro autor, el pago liso y llano “es aquél que se realiza con la intención de extinguir un crédito y puede dar lugar a un pago de más o a un pago de lo indebido”.²¹

A este respecto, mencionamos de manera general que, el pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley En cambio, el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda Los cuales, en el capítulo tercero correspondiente se explicarán de manera detallada

Con relación a esta clase de pago, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, emitió una interesante tesis, que rinde hacia una verdadera justicia fiscal y en la que se ha establecido:

“PAGO LISO Y LLANO NO ENTRAÑA CONSENTIMIENTO CON EL CREDITO. El hecho de que un particular pague en forma lisa y llana un crédito no entraña un consentimiento con el crédito ni con la resolución que le dio origen no obstante que no se hayan efectuado los pagos bajo protesta; pretender lo contrario sería tanto como exigir una formalidad o solemnidad incompatible con el derecho moderno el cual trata de proteger los intereses legítimos aun cuando no se hayan observado los requisitos de forma No existe disposición jurídica en el sentido de que el pago liso y llano constituya un consentimiento con la resolución que

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa México 1999 p 283

²¹ BOETA VEGA ALEJANDRO Derecho Fiscal Ed ECASA México 1992 2a edición p 132

le sirve de base toda vez que las formalidades del pago bajo protesta no son en perjuicio del particular, sino en beneficio de las personas que se acogen a ellas' ²²

De esta manera, el pago liso y llano no permite el consentimiento, al contrario, se paga para en un futuro controvertirse a través de los medios de defensa que se puedan hacer valer.

A su vez, sirve de apoyo la siguiente tesis:

PAGO LISO Y LLANO. NO IMPLICA CONSENTIMIENTO DE LA RESOLUCION.- El hecho de que en forma lisa y llana se pague un crédito, no entraña consentimiento con el mismo ni con la resolución que le sirvió de base no obstante que el pago no se efectúe "bajo protesta" en virtud de que no existe disposición jurídica que prevea que la omisión de esta formalidad implique consentimiento del particular con el crédito así como con la resolución (115)²³

Revisión No 629/79 - Resuelta en sesión de 3 de diciembre de 1980. por mayoría de 5 votos y 1 más con los resolutivos - Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete - Secretario: Lic. Marcelo Trejio Roa.

1.1.2 El Pago en Garantía

Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía

Sin embargo, se puede decir que "es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley;"²⁴ por ejemplo: mientras se resuelve si procede la solicitud de exención en los términos de los decretos de descentralización industrial, el interesado puede importar la maquinaria indispensable garantizando los impuestos aduaneros, los que quedarán firmes si en definitiva se niega la exención.

²² Resolución Plenaria, de 25 de noviembre de 1969. Juicio 53/69/3901/68 visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Cuarto bimestre, 1969, pp. 91 a 106

²³ Tesis Aislada: II-TASS-1503, R T F.F Año III. Nos. 13 a 15 Tomo I Julio - Diciembre 1980 Segunda Época Pleno Pág. 386

²⁴ MARGAIN MANAUTOU EMILIO Op Cit pp 284 y 285

Asimismo, la Ley Aduanera exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se causarán, en caso de no regresar al extranjero, aquellos bienes introducidos al país con carácter de importación temporal

De gran importancia, es el mencionar aquí "las diferentes formas de garantizar que autoriza el actual Código Fiscal de la Federación, para cumplir con las obligaciones fiscales".²⁵

Las cuales, en el capítulo tercero se explicarán, a fin de que podamos entender los diferentes supuestos en materia tributaria

1.1.3 El Pago Bajo Protesta

En México, el Código Fiscal de la Federación de 1967 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía: "Podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que dé cumplimiento".²⁶

El pago bajo protesta tenía como finalidad la de garantizar un crédito fiscal que iba a ser impugnado por el particular de acuerdo a los medios de impugnación establecidos en las Leyes Fiscales

Aparece así, la figura del pago bajo protesta, que aun cuando, el Código Fiscal del 30 de diciembre de 1996, si lo regulaba, inexplicablemente el Código en vigor no lo hace, sin embargo, de manera general señala:

Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades

²⁵ Esto es el legislador ha creado una garantía legal que es la afectación a través de las sustituciones y responsabilidades por solidaridad se refuerza el crédito fiscal. Son de aplicación también las garantías convencionales tales como la prenda el depósito la hipoteca entre otras

A través del artículo 141 de dicho ordenamiento jurídico se menciona:
Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito
- II. Prenda o hipoteca
- III. Fianza
- IV. Obligación solidaria
- V. Embargo en la vía administrativa
- VI. Títulos valor

Consultar a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 579

²⁶ Código Fiscal de la Federación 1967 p 166

fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución en los términos del párrafo octavo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y que al respecto establece:

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista por los recagos en los términos del artículo 21 del citado Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago

En las notas del anteproyecto del nuevo ordenamiento (Código Fiscal) se explica justificadamente que la forma de garantía constituida por el pago bajo protesta se suprime por considerarse que, puesto que se trata del cumplimiento de la obligación, ésta se extingue aun cuando aquél haga la salvedad o protesta de inconformidad por parte del sujeto pasivo. Extinguida la obligación, no es válido hablar de garantía de la misma. Como consecuencia de la protesta sólo queda a salvo el derecho de quien hace el pago de repetir en caso de que éste resulte indebido.

No obstante lo anterior, el actual Código Fiscal de la Federación, en dos disposiciones del artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento del pago bajo protesta. El segundo párrafo del mencionado artículo 22 prevé que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente; el cuarto párrafo del mismo artículo establece que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del

artículo 21 del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

Se dice que hay un reconocimiento parcial del pago bajo protesta porque las dos disposiciones del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, únicamente se refieren al caso de pago de un crédito determinado por la autoridad cuando hay inconformidad con el mismo y se hacen valer los medios de defensa legalmente establecidos, como sí lo hacía el Código anterior

En efecto, hecho el pago bajo protesta, se “extingue el crédito fiscal, aunque no implica consentimiento con la determinación del crédito fiscal”.²⁷

Sin embargo, podemos decir que “es el pago provisional a la autoridad administrativa de la suma reclamada por éste como crédito fiscal, evitando actualizaciones, recargos y sanciones, con el objeto de poder impugnar dicho crédito fiscal a través de los medios que las leyes conceden al efecto”²⁸

Si no se interponen los recursos o medios de defensa en contra de la resolución, o fueren rechazados o sobreseídos, el pago dejará de ser bajo protesta.

El pago voluntario de un crédito impugnado ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, origina el sobreseimiento del juicio, pero extingue el interés jurídico que provocó el juicio.

Por lo anterior, podemos decir que el pago bajo protesta, es aquel que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá

De modo que dependiendo del sentido de esa resolución definitiva, es decir, según sea adversa o favorable para el contribuyente, el pago bajo protesta puede indistintamente convertirse en pago definitivo, extinguiéndose sólo hasta entonces la contribución respectiva, o bien transformarse en una situación jurídica que dé nacimiento al derecho a favor del sujeto pasivo de solicitar la devolución de cantidad

²⁷ RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL, Op. Cit., p. 168.

²⁸ KAYE DIONISIO J Derecho Procesal Fiscal Ed Themis Colección de textos universitarios México 2000 6a edición p 146

enterada indebidamente

Por consiguiente, hay que mencionar, que esto no se da actualmente, en virtud de que ya no hay pago bajo protesta, se deja un plazo, para posteriormente ejercer los medios de defensa, sin que para ello se considere hecho consentido o acto consumado

1.1.4 El Pago Provisional

Este tipo de pago significa, "el que se realiza con efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que hace a cuenta del impuesto causado total, definitivo"²⁹

Otro autor a este respecto señala "es aquél que se hace a cuenta de un impuesto aun no determinado en su cuantía"³⁰

O bien, aquel que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; por ejemplo, el pago que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la totalidad de los impuestos especiales al comercio y a la industria

Con relación a lo anterior, se presenta el tiempo de pago Entendiéndose como tal los plazos en los que se debe cumplir la obligación fiscal, ya sea mensual, bimestral, anual, etc , o la que mencione la ley respectiva

Es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su actuación real durante el ejercicio correspondiente Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a favor el cual optar por compensarlo o solicitar su devolución Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente

²⁹ SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano Cárdenas editor y distribuidor México 1983 6a edición p 221

³⁰ BOETA VEGA ALEJANDRO Op Cit p 134

1.1.5 El Pago de Anticipos

Se dice que anticipo significa dinero anticipado, adelantado, un anticipo de pago, avance, adelanto y provisión

Se puede definir como “el que se entera a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco” ³¹

Es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y la cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta

1.1.6 El Pago Extemporáneo

Por lo que respecta a este tipo de pago, podemos señalar que, “es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento”. ³²

El pago extemporáneo, es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad hacendaria, esto es, cuando el pago extemporáneo es a requerimiento, cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria

El Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 73 señala lo siguiente:

“No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales

II La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita

³¹ MARGAIN MANAUTOU EMILIO Op Cit p 285

³² Ibidem

domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales

III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes³³

En este sentido, el Código Fiscal vigente reitera una disposición del Código Fiscal de la Federación de 1967. En que el Tribunal Fiscal de la Federación resolvió, que si la diligencia de requerimiento de pago de una prestación fiscal no se entiende con la persona que legalmente deba recibirla, dicho requerimiento no existe, y por tanto, el pago consiguiente, si es extemporáneo, debe considerarse espontáneo, por lo que no amerita sanción. Juicio 2241/64. 7-VII RTFF, números 326-336, 1964 P. 213

Asimismo, es importante mencionar que, el pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o por mora. La prórroga del pago se presenta cuando la autoridad autoriza el entero del crédito fuera del plazo señalado por la ley.

Existe mora en el pago cuando el contribuyente injustificadamente deja de enterar el crédito dentro del plazo señalado por la ley.

En este caso la persona deberá, junto con el adeudo, pagar al fisco una suma adicional que recibe el nombre de recargo, y que por lo común es un porcentaje que se aplica sobre el importe del adeudo, calculado por determinados periodos,

³³ Código Fiscal de la Federación Op. Cit. p. 91

generalmente mensuales. En el sistema fiscal mexicano los recargos están contemplados en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, y ahí se establece que la tasa de recargos será del doble de la señalada para el pago de los intereses moratorios, tal y como se señalará de forma clara, en el capítulo tercero de esta investigación.

En materia fiscal se presenta frecuentemente en forma de extinción cuando las autoridades conceden un plazo a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones.

Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni conformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto y aun cuando es un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago. Si se puede hablar de la extinción del tributo, pero con la salvedad de que esa extinción implica la entrega de aportaciones económicas accesorias por concepto de recargos y sanciones.

1.1.7 Pago Diferido o en Parcialidades

A este respecto, el pago diferido puede ser definido como "aquel, en que las autoridades fiscales, autorizan que el pago se haga en una fecha posterior a la que conforme a la ley se debe hacer en una sola exhibición, en cuyo caso el crédito fiscal y sus accesorios deberán actualizarse a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, hasta la fecha en que se conceda la autorización, durante el plazo concedido se causarán recargos a tasa baja de la Ley de Ingresos, además debe de garantizarse el interés fiscal. La autorización cesa cuando la garantía desaparezca o resulte insuficiente, salvo que se otorgue una nueva o amplíe la insuficiente y también cuando sea declarado en quiebra el contribuyente o solicite su liquidación judicial"³⁴

³⁴ BOETA VEGA ALEJANDRO Op Cit P 134

Asimismo se señala, “el que, por convenir así deudor y acreedor, se verifica en fecha posterior a la señalada, en cuyo caso constituye una espera; o cuando inicialmente conciertan que no se haga al contado, que crea una obligación a plazos. Por decisión unilateral abusiva, el demorado por el insolvente, por el que acaba pagando fuera de plazo. El prorrogado en su vencimiento por una moratoria”³⁵

De igual forma, otro autor señala que el pago en parcialidades, es el que comúnmente se conoce como pago en abonos, y al que podemos definir: “como aquél que las autoridades fiscales autorizan a cubrirlo en varias exhibiciones parciales. El crédito fiscal y sus accesorios, deben de actualizarse a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, hasta la fecha de la autorización”³⁶

Lo anterior significa que al finiquitarse ese plazo, la obligación queda automáticamente extinguida. En la legislación mexicana se señala con claridad esa figura jurídica en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que, a petición de los contribuyentes, las autoridades podrán otorgar plazos para que se paguen en parcialidades las contribuciones y sus accesorios.

El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece ambas hipótesis, debiendo tenerse presente que el otorgamiento de ambas autorizaciones constituye el ejercicio de una amplia facultad discrecional y siempre y cuando se satisfagan los requisitos previstos en dicho precepto legal.

A lo anterior sirve de apoyo, la siguiente tesis:

CREDITOS FISCALES, PAGO DIFERIDO O EN PARCIALIDADES. EL ARTICULO 66 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL CONCEDE A LA AUTORIDAD. UNA POTESTAD DE CONTENIDO DISCRECIONAL PARA AUTORIZARLO. El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación concede a las autoridades administrativas la potestad de autorizar a los contribuyentes el pago diferido o en parcialidades de un crédito fiscal, potestad que es de contenido discrecional no reglado por cuanto el legislador no obliga a las destinatarias de la norma a conceder dicha autorización en todos los casos en que se solicite por los

³⁵ CABANELLAS GUILLERMO, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Tomo VI Ed. Heliasa México 26a edición 1998 p 45

³⁶ BOETA VEGA ALEJANDRO Op Cit p 134

particulares ni tampoco fija los requisitos cuyo cumplimiento provocaría de manera forzosa su otorgamiento. Del ejercicio de esta potestad de contenido discrecional -librado a la voluntad de la administración- nacerá, a través de la celebración de un negocio jurídico, la susodicha autorización para el particular y su correlativo derecho a pagar en forma diferida o en parcialidades el crédito fiscal a su cargo. Pero claro está, aun cuando las autoridades gocen de la libertad de decidir cuándo y cómo procede autorizar el pago con estas modalidades la norma no concede a la autoridad una libertad absoluta, irrestricta, de ejercicio no censurable ni tampoco la constriñe a actuar en total desacato a los principios generales reguladores del ejercicio de facultades discrecionales, pues ello sería inadmisibles en un estado de derecho como el nuestro"³⁷

De esta tesis, se desprende la existencia de una facultad discrecional no reglada, ya que de ser obligatoria provocaría su otorgamiento forzoso, por lo que al no ser obligatoria, la autoridad puede o no concederla.

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

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

- A. Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente
- B. El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial
- C. El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los quince días siguientes a aquél en que vence la parcialidad

³⁷ Tesis Aislada 228248. Semanario Judicial de la Federación. Tomo. III Segunda Parte-1 p. 239

1.2 La Compensación

Es otra de las formas que reconoce la legislación para extinguir un crédito fiscal; puede ser definida como “el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras o deudoras la una de la otra”³⁸

Parecida a la definición anterior es la que señala Porras y López, al decir “que la compensación es aquella en la que dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”³⁹

Así, podemos decir que, este medio extintivo tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente. Si bien en derecho civil se considera a la compensación un medio normal de extinción, no ocurre ello en derecho tributario.

En torno a la compensación el Código Fiscal de la Federación de 1983 menciona ciertas precauciones que se deben tener presentes, entre las que sobresalen las siguientes:

- 1 Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de la compensación
- 2 No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas

El autor italiano Giorgio Tesoro dice que la compensación no puede operarse en derecho tributario por las siguientes razones:

- 1) porque el fisco necesita recaudar rápidamente los tributos;
- 2) porque el crédito del Estado y los créditos de los particulares son de distinta naturaleza;

³⁸ SANCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS, Op Cit , p. 50

³⁹ PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO Op Cit p 117

3) porque los créditos contra el Estado no son ejecutables

Sin embargo, la tendencia de los ordenamientos tributarios modernos se manifiesta en favor de la compensación aunque generalmente limitada a créditos y deudas fiscales

De esta forma, es importante mencionar, que en el último capítulo de la presente investigación se desarrollará de manera precisa, por lo que hace a la compensación fiscal

1.3 La Condonación

Es otra de las formas de extinción de las obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas que, en tanto no lesione otros intereses protegidos por el derecho, los individuos pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares

Esta figura jurídica encuentra su antecedente directo en la remisión del adeudo que existe en la legislación civil, en donde se expresa que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíba. El contenido de estas ideas se encuentra inserto en el artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal, el cual señala:

Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíba

La doctrina sólo por razones de excepcionalidad acepta tal forma de extinción de la obligación tributaria, ya que la considera en pugna con uno de los principios básicos del derecho tributario como lo es la indisponibilidad de los créditos por parte de la Administración Hacendaria

La nota más sobresaliente de dicha figura es la forma como se encuentra regulada por el actual Código Fiscal de la Federación en su carácter discrecional, lo anterior en oposición al carácter forzoso que dicha figura revestía en ciertos casos, de

conformidad con el Código Fiscal de la Federación de 1967 en su artículo 31, en que además del carácter forzoso debía abarcar la totalidad de la multa

Esta institución ha sido incorporada a nuestra legislación tributaria bajo esta denominación, la que se puede definir afirmando que "consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas" ⁴⁰

Esta figura de perdón es reconocida y regulada por el Derecho Fiscal Sin embargo, por la naturaleza de nuestra materia y de los derechos y obligaciones que regula, los cuales se establecen en razón del interés público, la condonación se encuentra sujeta a una regulación especial ya que, al estudiar las obligaciones tributarias, el derecho del sujeto activo como un derecho de carácter público, constituye a la vez una obligación a la que no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; cuando menos no lo puede hacer a su arbitrio, puesto que se puede realizar cuando la ley expresamente lo autoriza

Es oportuno, realizar un comentario respecto de la confiscación de bienes por deudas de carácter fiscal, que señala el artículo 22 de la Constitución Política Mexicana, con relación a la condonación de multas, no obstante, la autoridad al confiscar bienes del contribuyente se apropia de ellos sin existir una casusa, a diferencia que en la condonación perdona la multa ⁴¹

De lo anterior podemos decir que, la condonación en nuestro sistema puede ser:

"a) Condonación total o forzosa Se presenta la aplicación de una condonación total en los casos en que las autoridades mediante pruebas fehacientes detectan que la persona no cometió la infracción de la que supuestamente deriva la multa" ⁴²

⁴⁰ ARRIJOA VIZCAINO, ADOLFO, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 11a. edición 1996, p. 523.

⁴¹ Confiscar es la acción mediante la cual una autoridad, sin existir una justa causa y un precepto legal que lo autorice, procede a apropiarse de la totalidad de los bienes de un particular Consultarse a MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 222

⁴² SANCHEZ PIÑA JOSÉ DE JESÚS Op Cit p 50

No es un medio de extinguir las obligaciones, porque las multas, únicas condonables, no tienen carácter de obligación, sino de sanción por el incumplimiento y, además, la condonación total es un verdadero recurso administrativo que se interpone para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público revoque la multa

“b) Condonación parcial o por gracia. Resulta ser la más frecuente y por lo mismo es una facultad discrecional de la autoridad que juzgando las causas que originaron la infracción de la que se deriva la multa, hacen una reducción del monto original señalado a la infracción”⁴³

Otro autor manifiesta: la condonación “Tampoco es un medio extintivo de la obligación fiscal, porque, las multas no pueden considerarse como obligaciones, pero sí constituye una remisión parcial de la prestación a favor del Fisco y por virtud de la cual éste renuncia a percibir parte de la multa”⁴⁴

Apoya lo anterior, la siguiente tesis que se transcribe a continuación:

CONDONACION DE MULTAS.- IMPROCEDENCIA DEL JUICIO CUANDO SE INTERPONE EN CONTRA DE LA RESOLUCION QUE RESUELVE LA CONDONACION PARCIAL.- Aun cuando en la instancia correspondiente el afectado expresamente solicita la condonación total, si de sus argumentos se desprende en forma indubitable que sólo invoca la reducción parcial de la multa, ya que en los términos del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación de 1967, la condonación total sólo procedía en dos supuestos; cuando se demuestra que no se cometió la infracción o que la persona a la que se le atribuye no es la responsable, y si a lo anterior se agrega que la autoridad resuelve en cuanto a la condonación parcial, dicha resolución no puede impugnarse ante el Tribunal Fiscal de conformidad con lo que disponía el artículo 167 del Código Tributario anterior (20)⁴⁵

En la llamada condonación parcial o por gracia, se le otorgan al fisco facultades para perdonar a título particular las multas impuestas a los infractores; es decir, el

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS, *Derecho Fiscal Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 1965, p. 124.

⁴⁵ Tesis Aislada: II-TASS-6209 R T F F Año V No 54 Junio 1984 Segunda Época Pleno Pág: 1086

legislador ordinario considera que la multa es un ingreso accesorio cuyo objetivo fundamental es de carácter correctivo o disciplinario y, por consiguiente, si como sucede en la generalidad de los casos, se obtiene del contribuyente el ajustamiento de su conducta desviada a los cauces marcados por las disposiciones legales, éste puede, actuando discrecionalmente, remitir o condonar en forma total o parcial el importe de la multa impuesta.

Debe distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas, ya que el régimen a que está sujeto cada uno de los créditos es distinto

La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto

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

Los artículos 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación, regulan esta figura; el primero se refiere en general a la condonación de contribuciones y accesorios, mientras que el segundo sólo hace referencia a las multas

1.3.1 El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

De esta manera se señala que:

Artículo 39 - El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la

tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados”⁴⁶

Como se podrá advertir en términos del artículo anterior la discrecionalidad para el otorgamiento de la condonación es doble y se refiere a dos momentos distintos. Uno, a decidir si en un momento dado se da alguno o algunos de los supuestos previstos en dicha fracción, es decir, realizar una acción valoratoria sobre la realidad para concluir si se adecúa a los supuestos normativos. Segundo, dado el supuesto de que la autoridad llegue a la conclusión de que se afecte gravemente la situación de algún lugar o región, o una rama de la economía, etc. sin embargo, ni aun en tal supuesto la condonación adopta el carácter de forzosa sino que de nueva cuenta en forma discrecional decidirá la autoridad si la concede o no.

Por lo anterior, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un período determinado.

En estos casos lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún transtorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo. Si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividad económica

⁴⁶ Código Fiscal de la Federación Op Cit p 55

se cierren. Lo cual ocasiona graves perjuicios no sólo al Fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros generadores de trabajo, empleo e impuestos. Por lo tanto, cuando en alguna región de la República o en alguna rama de la actividad industrial, por causas de fuerza mayor se presenta este riesgo, a fin de tratar de asegurar la permanencia de esas fuentes de actividad económica, es conveniente que las autoridades hacendarias perdonen el pago de las contribuciones que pudieran causarse durante el período que dure la situación de emergencia.

Asimismo, existe dentro de las disposiciones fiscales otra forma de condonar los créditos fiscales que las autoridades pueden emplear cuando ocurren determinadas situaciones que afectan gravemente la economía de los contribuyentes.

Esta prerrogativa, como ya se expuso, se otorga cuando un determinado sector de la población hubiere podido quedar en desventajosa situación económica debido a la presencia de algún acontecimiento como una conflagración, un terremoto, una inundación, una grave sequía, etc. En consecuencia, la autoridad fiscal, haciendo uso de sus atribuciones puede dar facilidades para el pago de las contribuciones adeudadas, o bien, puede incluso, proceder a dictar una condonación. Desde luego, aquí se está frente a un tipo distinto de condonación, puesto que en este caso, generalmente no se requiere de la presentación de solicitudes formales por parte de los afectados; además, la condonación no sólo se refiere a multas, sino a todo tipo de contribuciones, y no es dictada a título individual, sino a título general; por último, este beneficio no sólo puede obrar hacia el pasado, es decir, sobre contribuciones ya generadas, sino que también puede eximir del cumplimiento de obligaciones futuras. Tal y como lo señala el precepto legal antes transcrito, que otorga esta facultad al Jefe del Poder Ejecutivo, para que en estos casos pueda, mediante disposiciones de carácter general, dictar una resolución condonando y eximiendo del pago de contribuciones.

Entonces, podemos entender por reglas de carácter general aquellas que las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno

que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

En consecuencia, la siguiente tesis establece:

FACULTADES DEL EJECUTIVO PARA DICTAR RESOLUCIONES DE CARACTER GENERAL EN MATERIA FISCAL, ALCANCE DE LAS. El artículo 39 fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá dictar las medidas relacionadas con la administración, control forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto el objeto, la base, la cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de los mismos a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Ahora bien, es inexacto que este precepto permita al Ejecutivo Federal variar las disposiciones de las leyes fiscales cuando no se relacionan con el sujeto, el objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, infracciones o sanciones de los mismos, pues el propio precepto debe interpretarse en consonancia con el artículo 89 fracción I, de la Constitución Federal, de manera que si de acuerdo a este último precepto, la facultad reglamentaria del Presidente de la República consiste en proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, es evidente que en ningún caso está facultado para modificar o variar sus disposiciones a título de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ni aun en el supuesto de que esas disposiciones no guarden relación con el sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones.⁴⁷

Como se ve, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1 La debe otorgar el Ejecutivo Federal

⁴⁷ Octava Época. Instancia: Cuarta Sala. Fuente: SJF Tomo: IX. Marzo de 1992. Tesis: 4a. IV/92. Pág. 50

- 2 Debe ser general
3. Procede por región o por rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley

La condonación no es la solución legal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, cuando esa exigencia no es conveniente por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida económica del Estado; sino que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones, habida cuenta de la situación especial del infractor

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

1.3.2 El Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación

Tratándose de la condonación de créditos derivados de multas, ésta tiene otro contenido, otro procedimiento, no obstante que también se trata de créditos fiscales.

La condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; esto último en virtud de que, la condonación de multas tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor

La condonación, por tanto como una remisión o perdón de la deuda puede clasificarse en forzosa o discrecional, según que constituya su otorgamiento el ejercicio de arbitrio por parte de la autoridad o bien, el cumplimiento de un deber.

Por otro lado resulta perfectamente lógica la existencia de la figura de la condonación de multas, ya que como el importe de las mismas siempre se fija con base en el criterio de la autoridad sancionadora, existe siempre la posibilidad de que al apreciar

otra autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nueva cuenta las circunstancias que dieron origen a la infracción, considere que debe modificarse el monto de la multa inicialmente impuesta o bien que debe procederse a su total condonación

La materia de condonación de multas esta prevista en el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación⁴⁸

Resulta oportuno resaltar la taxativa impuesta a la autoridad para conceder la condonación de multas. No procede la tal condonación cuando se haya impugnado a través de los medios de defensa la resolución conexas a dicha multa

El requisito previo para estar en condiciones de solicitar la condonación de multas es que éstas tengan jurídicamente el carácter de definitivas, es decir, que no se hayan impugnado habiendo transcurrido el plazo para ello o que habiéndose combatido se haya obtenido resolución adversa

⁴⁸ Legislación Fiscal 2001 Código Fiscal de la Federación Tomo I p 96

De acuerdo con este precepto legal, las autoridades fiscales podrán condonar las multas impuestas, para ello deberán apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso, así como los motivos que se tuvieron para imponer la sanción.

En consecuencia, para que una solicitud de condonación proceda en favor de un contribuyente será necesario que se reúnan los siguientes elementos:

1. Que se trate de multas. En consecuencia esta condonación no procede para ningún otro crédito fiscal.
2. Que sea precidida por una solicitud presentada por el infractor, en donde exponga las razones que invoca para solicitar la condonación.
3. La autoridad fiscal, haciendo uso de sus facultades discrecionales, apreciará la situación y dictará o negará la condonación solicitada, así como la proporción en que sea condonada la multa, y su resolución, en caso de ser desfavorable al particular, no podrá ser impugnada mediante la interposición de los medios de defensa legal.

También se establece en el referido precepto que la solicitud de condonación no constituirá instancia; que las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal, y que sólo procederá la condonación de las multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

"Como se desprende de estas disposiciones, el vigente Código Fiscal de la Federación da a la condonación un carácter enteramente discrecional. Así lo reconoce la ejecutoria del Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, de junio de 1997 (Sem. Jud. Fed. IX época, T. V, pág. 731), que a continuación se menciona:

CONDONACION FISCAL. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION TENDIENTE A IMPUGNAR LA LEGALIDAD DE SU NEGATIVA. Del análisis del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se obtiene que es improcedente el juicio de nulidad que se interpone en contra de

las resoluciones que se dictan respecto de solicitudes de condonación de multas, toda vez que dicha disposición no se concreta a excluir el ejercicio de los medios de defensa contemplados en determinados títulos o capítulos del Código Fiscal de la Federación sino que en términos generales excluye la posibilidad de acudir a la totalidad de los medios de defensa que se establecen en él. lo cual se explica si se tiene en cuenta que el propio precepto no impone a la autoridad administrativa la obligación de condonar multas, sino que únicamente contempla una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación en cuanto a que recae sobre multas que han quedado firmes en donde no existe duda legal sobre la infracción en que se incurrió su importe pertenece al erario público y por ende el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que al no contemplarse en el citado artículo un derecho para el contribuyente sino una facultad discrecional, ello conduce a estimar que en contra de las resoluciones que recaen a las solicitudes de condonación de multas el juicio contencioso administrativo es improcedente. Lo mismo sucede aunque la solicitud de condonación de multas se haya apoyado en la regla 97-A. contenida en la tercera resolución que reforma adición y

deroga a la que establece para mil novecientos noventa y cuatro reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos publicada en el Diario Oficial de doce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro que dispone que se condonarán las multas impuestas por la diferencia que exista entre el total y mil nuevos pesos cuando el contribuyente se ubique en los casos específicos que se enumeran en la misma, pues esta disposición no debe interpretarse como un derecho absoluto del gobernado a que se condonen las multas impuestas y a que por ende en estos casos específicos se encuentre en posibilidad de acudir al juicio de nulidad; por una parte porque la referida regla 97-A no surge en forma desvinculada del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación sino únicamente como una adición o complemento, pero fundamentalmente, porque dichas reglas no pueden estar por encima del Código Fiscal de la Federación, concretamente del referido artículo 74 que en términos generales dispone que las solicitudes de condonación de multas no constituirán instancia y que las resoluciones

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que se dicten al respecto no podrán ser impugnadas mediante los medios de defensa que establece dicho código ⁴⁹

Lo anterior constituye, a juicio del maestro Urbina Nandayapa, un retroceso en la regulación de la condonación porque actualmente, en virtud de la aplicación del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, aunque existan las circunstancias antes mencionadas, que hacen que la multa sea injustificada, puede suceder que se niegue su condonación, sin que el afectado pueda acudir a los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal

Sin embargo, esa negativa, al igual que cualquiera otra resolución discrecional, podría ser combatida mediante el juicio de amparo, toda vez que, conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el ejercicio de las facultades discrecionales otorgadas a las autoridades no debe ser arbitrario o caprichoso. Dicha jurisprudencia expresa

FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE ELLA EN EL JUICIO DE AMPARO. El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso discutido cuando éstas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica". ⁵⁰

Por lo que, la condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas.

1.3.3 El Artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación

Por otro lado, se manifiesta la existencia de un tercer tipo de condonación, misma que se encuentra señalada en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone:

⁴⁹ LOMELÍ CEREZO, MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo Ed. Porrúa México 1998 3a edición p 230

⁵⁰ Apéndice de Jurisprudencia 1917-1085 Tercer Parte II Segunda Sala p 628



Artículo 70-A. Cuando con motivo del ejercicio de comprobación las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

I Haber presentado los avisos declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales

II Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10% respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales

III En el caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo en los términos de los artículos 32-A y 52 de este Código no se hubieran observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente

IV. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales

V. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa

VI No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales

VII. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

datos informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando soliciten los datos informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean contenidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o en su caso, la resolución que determine las contribuciones cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

Del precepto legal antes vertido, podemos encontrar la reducción de multas, cuya característica principal es que se encuentren firmes, así como que el contribuyente consienta la infracción y siempre que el acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Podemos ver, que existe similitud con el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo el procedimiento y el contenido al condonarse las multas es distinto

Se entiende por consentida, cuando el contribuyente solicite la reducción de las multas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

1.4 La Prescripción y la Caducidad

Cabría hacer ahora una comparación entre dos figuras jurídicas, por demás importantes, la prescripción y la caducidad. La doctrina, en esta materia, hace una distinción tajante entre dos aspectos del tiempo en la vida de la obligación tributaria. Por un lado, aparece una fase anterior a su nacimiento, en la que está en curso de determinación y no llega a adquirir existencia. En tal caso se produciría la caducidad. Una vez nacida si no se exige el cobro en el plazo legal la obligación prescribiría. Si la obligación se extingue sin haberse llegado al acto de determinación, habría caducado; en cambio, si llega el término de la prescripción sin haberse constituido, habría prescrito.

"El destacado jurista Rafael Bielsa, expresa al respecto: La prescripción existe en el derecho fiscal, pues por privilegiado que sea el fisco, el orden jurídico requiere que el tiempo ponga término a toda obligación, pasado un plazo determinado por la ley, en el que se presume que la inercia del acreedor es prueba de su falta de interés en mantener una situación que le beneficia".⁵¹

Se debe aclarar que sólo la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal, ya que la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, una forma para evitar su nacimiento; sólo que por su semejanza y por las confusiones a que ha dado lugar, serán tratadas de manera conjunta en la presente investigación.

⁵¹ LOMELI CEREZO MARGARITA Op Cit p 230



A este respecto, la prescripción se puede definir "como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo, y previo cumplimiento de los requisitos que la ley señala" ⁵²

Arrijo Vizcaíno, por su parte la define como "una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente y que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago indebido se efectúa" ⁵³

En materia fiscal, la prescripción es el medio legal para extinguir obligaciones tanto a cargo de los contribuyentes como de las autoridades fiscales, por el transcurso del tiempo previo al cumplimiento de los requisitos que establecen las leyes fiscales.

Asimismo, nos señala Margarita Lomelí Cerezo, "La prescripción es la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad" ⁵⁴

Esta forma (prescripción) de extinción de las obligaciones fiscales guarda estrecha relación con la prescripción negativa del derecho privado, se puede decir que la prescripción de una obligación fiscal consiste en liberarse de su pago mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley aplicable al caso

La tradición civilista divide la prescripción en adquisitiva y extintiva de obligaciones. A la primera también se le denomina positiva, en tanto que a la segunda se le llama negativa, éstos son:

1. Adquisitiva o Positiva Constituye un medio legal para adquirir determinados bienes; por ejemplo, de acuerdo con el Derecho Civil, una persona que posea un bien inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante

⁵² ARRIJO VIZCAINO, ADOLFO Op. Cit. p. 524.

⁵³ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO, Derecho Fiscal Mexicano Ed Porrúa México 1999, p 407

⁵⁴ LOMELÍ CEREZO, MARGARITA Grandes Temas del Derecho Tributario Serie Obras-Homenaje varios autores. Unidad editorial Universidad Guadalajara México 1995 p 2



un lapso de cinco años, cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo

2. Liberatoria o Negativa Ésta consiste en la extinción de una obligación y del correlativo de hacerla efectiva; por ejemplo, en Derecho Mercantil, la obligación de pagar el adeudo contenido en una letra de cambio se extingue por prescripción en un plazo de tres años, o porque haya de prescribir en los próximos tres meses a partir de la fecha del vencimiento respectivo en caso de que, durante dicho plazo, no se haya realizado ninguna acción encaminada al cobro de la letra de cambio

Así, "la prescripción es una institución necesaria para la estabilidad de todos los derechos la pérdida del recibo o la destrucción voluntaria de este documento después de cierto lapso de tiempo puede poner al deudor en la imposibilidad de probar su liberación respecto del acreedor que le demande un nuevo pago"⁵⁵

El Código Civil establece la manera de contar el tiempo para la prescripción en los artículos que dicen: El tiempo para la prescripción se cuenta por años y no de momento a momento, excepto en los casos en que así lo determine la ley expresamente Los meses se regularán con el número de días que les correspondan Cuando la prescripción se cuente por días, se entenderán éstos de veinticuatro horas naturales, contadas de las veinticuatro a las veinticuatro, es decir, contadas de doce a doce de la noche El día en que comienza la prescripción se cuenta siempre entero, aunque no lo sea, pero aquel en que la prescripción termina debe ser completo Cuando el último día sea feriado, no se tendrá por completa la prescripción, sino cumplido el primero que siga, si fuere útil

Por otro lado, el Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor como de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos

"Sin embargo, conviene precisar que la prescripción presenta problemas específicos de la materia fiscal en cuatro aspectos:

⁵⁵ BORJA SORIANO MANUEL Teoría General de las Obligaciones Ed Porrúa México 1998 16a edición p 649

1. Determinación o liquidación de las obligaciones tributarias.
2. Acción de cobro de las obligaciones liquidadas o créditos fiscales.
3. Facultades para sancionar las infracciones a los ordenamientos fiscales
4. Acción de devolución de lo pagado indebidamente”⁵⁶

Si el Fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en períodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

En el Derecho Fiscal, la única prescripción que se contempla es la liberatoria, que es la forma de extinguir dos tipos de obligaciones:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar impuestos o contribuciones
2. La obligación a cargo de las autoridades fiscales de devolver a los contribuyentes en cantidades que éstos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; por ejemplo, un pago de lo indebido, tratándose de Impuesto al Valor Agregado, procede la devolución, bajo ciertas condiciones, del importe que se hubiere cubierto

Existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio. Una corriente considera que el término debe empezar a correr a partir del momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción.

A este respecto, la tesis que se transcribe a conyinuación, señala:

⁵⁶ LOMELÍ CEREZO MARGARITA Op Cit p 5

PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.- EL PERÍODO DE CINCO AÑOS A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 32 DEL CÓDIGO FISCAL NO TRANSCURRE MIENTRAS SE ENCUENTRE SUSPENDIDO EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 de Código Fiscal de la Federación (1967), los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años el cual se inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido, debiendo entenderse que la figura consagrada en este precepto constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular. Debe agregarse que, de acuerdo con el texto del precepto, la prescripción se inicia cuando el crédito fiscal es exigible y lógicamente transcurre mientras dicho crédito puede ser exigido, de donde debe inferirse que si por alguna razón legal la autoridad se ve impedida para exigir el crédito, es decir para realizar el procedimiento de ejecución, estos suspenden el término de cinco años de la prescripción, pues no se da el supuesto que establece el artículo 32 antes invocado de que el crédito puede ser "legalmente exigido"; situación que se presenta cuando se ha suspendido el procedimiento de ejecución en los términos del artículo 157 del Código Fiscal de la Federación anterior. Sin embargo, si se demuestra que el particular no solicitó la suspensión del procedimiento de ejecución ni garantizó el interés fiscal, válidamente la autoridad hacendaria puede continuar con el procedimiento respectivo, ya que no existe impedimento legal para que exija el pago del crédito impugnado en el medio de defensa y por lo tanto, en este supuesto no se interrumpe la prescripción. (17)⁵⁷

La otra corriente considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

PRESCRIPCIÓN.- INICIA EL TÉRMINO RESPECTIVO A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL PAGO PUEDE EXIGIRSE LEGALMENTE.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 y su correlativo del Código Fiscal vigente, el término para computar la prescripción se

⁵⁷ Tesis Aislada: III-TASS-1248 R T F F Año II No. 22 Octubre 1989 Tercera Época Pleno Pág. 22

inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. De lo anterior se desprende que si un crédito fiscal se encontraba impugnado agotándose todas las instancias posibles hasta el mismo juicio de amparo, estando en todo tiempo debidamente garantizado, tales circunstancias impedían que su pago fuera legalmente exigible. en cuya razón no es sino hasta que se notifica a la autoridad la resolución al último medio de defensa, y dicha resolución es favorable a la autoridad. que puede exigirse en forma legal el pago iniciándose en ese momento el término para computar la prescripción (IV)⁵⁸

No obstante lo anterior, se considera que la primera corriente no es de aceptarse ya que ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no contraría el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley y no debe perderse de vista que la autoridad tiene a su alcance un buen número de medios para llegar al conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica.

A este respecto desde el punto de vista de Margáin Manautou, respecto de la prescripción que corre en contra del fisco. Dos son las corrientes que nos precisan el momento en que empieza a correr el término de la prescripción:

1a. Se considera que ese término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, en tratándose de las sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción, y

2a. Que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, en tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

La primera corriente debe desecharse en virtud de que viene a desnaturalizar el fundamento de la prescripción, ya que no contará el tiempo que ha transcurrido si la

⁵⁸ Tesis Aislada: II-TASR-IX-706 R T F F Año VII No 73 Enero 1986 Segunda Época Primera Sala Regional Noreste (Monterrey) Pág: 631

autoridad no tiene conocimiento de la realización de los actos gravados o violatorios de la ley. Se considera que si por actos imputables al contribuyente (fraude, clandestinaje o contrabando) la autoridad desconoce la realización de hechos imponibles, ello no debe perjudicar a la Hacienda Pública sino al particular mismo.

La segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica, ya que el término de la prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal.

En efecto, la autoridad tiene a su alcance infinidad de medios para llegar al conocimiento de la realización de los actos que se sustraen de la aplicación de las leyes fiscales correspondientes. Para reforzar esta corriente, se argumenta que si prescriben los delitos que son hechos antisociales, aun cuando las autoridades no lleguen a tener conocimiento de su comisión, con más razón los créditos fiscales cuya evasión no puede reputarse de la misma gravedad.

Nuestra legislación fiscal federal ha adoptado la segunda corriente al expresar, en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que "el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido" y el artículo 67 del mismo ordenamiento legal, consigna que las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración, o se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiere realizado la última conducta o hecho respectivamente.

El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea, la necesidad de dar claridad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Como lo ha dicho el Tribunal Fiscal de la Federación,

ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa "la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares" ⁵⁹ RTFF, números 89 y 90, página 129.

En el presente Código Fiscal, se precisa con toda claridad en el artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones como lo establecía el Código Fiscal anterior. Este precepto legal señala:

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años

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

Apoya el razonamiento anterior, la siguiente tesis:

PRESCRIPCIÓN.- SI NO SE HA CONSUMADO SE INTERRUMPE CON EL RECONOCIMIENTO EXPRESO O TÁCITO DE LA EXISTENCIA DEL CRÉDITO.- Establece el artículo 146 del Código Fiscal que el término para que se consuma la prescripción de un crédito fiscal se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Por tanto, la interrupción del término prescriptorio por las situaciones descritas sólo puede ocurrir cuando éstas se presentan antes de que se haya consumado dicho término; consumada la prescripción el reconocimiento posterior del adeudo no destruye ese hecho ⁶⁰(83)

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del

⁵⁹ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, Op. Cit., p. 626.

⁶⁰ Tesis Aislada: II-TASS-7524 RTFF Año VI No 65 Mayo 1985 Segunda Época Pleno Pág: 934

artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción ⁶¹

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

Asimismo, es importante señalar lo siguiente:

PRESCRIPCIÓN.- SU FORMULACIÓN EN UNA SOLICITUD PLANTEADA ANTE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- De conformidad con lo ordenado por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación el particular podrá solicitar la declaratoria de prescripción de créditos a su cargo ante la autoridad administrativa correspondiente, estando dicha autoridad obligada a resolver la petición que se le formula tal y como le fue planteada en el escrito de solicitud ya sea desestimándola o declarándola procedente, pero no podrá darle el carácter de un recurso administrativo y mucho menos resolverlo como tal ⁶²(47)

En la legislación mexicana se presentan para esta forma de extinción de las obligaciones fiscales las siguientes circunstancias:

- a) Sólo son susceptibles de prescribir los créditos fiscales; es decir, una suma de dinero determinada en cantidad líquida, conforme a los preceptos fiscales aplicables
- b) Para que opere la prescripción sobre ese crédito fiscal será necesario que éste haya sido notificado por la autoridad al deudor

⁶¹ No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

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

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

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

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos. Véase Código Fiscal de la Federación, 2001, p. 144.

⁶² Tesis: III-TASS-1496 R T F F Año III No 26 Febrero 1990 Aislada Tercera Época Pleno Pág: 31

- c) En tales condiciones, el plazo de la prescripción se computará a partir del momento en que el crédito pueda ser legalmente exigido, y esta situación se podrá presentar cuando habiendo transcurrido el plazo legal para su pago, éste no se haya efectuado.
- d) La prescripción de un crédito fiscal no opera de manera automática, por el simple transcurso del tiempo, sino que también es necesario que el deudor la solicite a la autoridad, y que ésta emita la declaración correspondiente, o bien, que al ejercer la autoridad las acciones de cobro, el particular por vía de excepción en su curso al intentar el medio de defensa legal que fuere procedente
- e) No puede invocarse la prescripción sobre un crédito fiscal ya pagado, aunque hubiere efectivamente transcurrido el tiempo que exige la ley para que ésta opere, en virtud de que la acción de pago hecha por una persona, aunque no haya sido el deudor, equivale a una renuncia expresa de la prescripción ganada. En materia fiscal el plazo para la prescripción es susceptible de interrumpirse. Se puede interrumpir el plazo prescriptorio por las siguientes causas:
- Por cada gestión de cobro que efectúe la autoridad. Para esos efectos se considera que existe gestión de cobro cuando las autoridades fiscales requieren el pago del crédito, o bien, cuando dentro del procedimiento económico coactivo iniciado en contra de ese crédito, la autoridad realiza alguna gestión o trámite, siempre que se le informe al deudor por los medios legales procedentes de esa actuación.
 - Por el reconocimiento expreso o tácito del adeudo que haga el particular que figure como titular de la obligación.

El efecto jurídico que produce la interrupción de la prescripción, es el de que el tiempo transcurrido anteriormente queda utilizado, y deberá empezar a contarse otra vez el plazo prescriptorio a partir del día siguiente en que hubiere cesado la causa por la que ocurrió la interrupción.

Así, en materia fiscal el crédito puede ser extinguido en el término de cinco años.

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

Por lo que respecta a la Caducidad se señala:

Por otro lado, "la palabra caducidad deriva del término latino *cado*, que significa caer, minar, extinguir, perder fuerza o vigor Caducidad es pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo establecido por la ley" ⁶³

Asimismo, Manuel Bejarano Sánchez señala que la institución consiste, hasta la fecha, en la decadencia o pérdida de un derecho, nacido o en gestación, porque el titular del mismo ha dejado de observar, dentro de determinado plazo, la conducta que la norma jurídica imponía como necesaria para preservarlo.

Por su parte, la enciclopedia jurídica Omeba al referirse a la caducidad señala:

"Caducidad en sentido etimológico, llámase caduco, del latín *caducus* a lo decrepito, a lo muy anciano, lo poco durable Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo o por otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público" ⁶⁴

De esta forma, "la caducidad puede ser definida como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios o para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, por no ejercitarlas en el plazo de cinco años" ⁶⁵

No obstante lo anterior, cada autor o maestro puede manejar un concepto, sin embargo se apoya aquel que señala que la caducidad, "es la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años" ⁶⁶

⁶³ SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO Op. Cit p. 231.

⁶⁴ ARRIJO JA VIZCAINO, ADOLFO, y otros, Temas Fiscales, Ed. Themis. México 1982, p. 194.

⁶⁵ Código Fiscal de la Federación, Comentado y Anotado, México 1970 Lerdo de Tejada Francisco p 121

⁶⁶ ARRIJO JA VIZCAINO ADOLFO Op Cit pp 531 y 532

Asimismo, "con fecha 1o de enero de 1992 fue reformado y adicionado el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de ampliar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Desde el punto de vista de Arrijo Vizcaino esta reforma si bien fortalece la capacidad recaudadora del Fisco Federal, reflejando la marcada tendencia que al respecto ha prevalecido en los últimos años, para toda clase de fines prácticos suprime el elemento que constituye la verdadera esencia jurídica de la caducidad en materia fiscal"⁶⁷

En nuestra opinión, las autoridades fiscales se benefician de esta reforma, al mejorar sus facultades de comprobación fiscal.

Apoya lo anterior el texto del artículo 67 del Código Fiscal, que señala:

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

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

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

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

⁶⁷ Ibidem

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora⁶⁸

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

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

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

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses

⁶⁸ Legislación Fiscal Código Fiscal de la Federación 2001 Op Cit pp 88 a 90

se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por períodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses

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

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

Por lo que podemos decir que, la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones. Esta extinción de facultades conforme al artículo 67 del Código Fiscal, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso del tiempo y su actividad, la facultad 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

Puede darse el caso de observar obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad y que, sin embargo, no se han extinguido porque no ha operado la prescripción

El cómputo del plazo de caducidad no queda sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá por la interposición de cualquier recurso administrativo o juicio

De esta manera, podemos apoyarnos en la siguiente tesis:

CADUCIDAD.- CONDICION INDISPENSABLE PARA QUE OPERE LA SUSPENSION DEL PLAZO DE CINCO AÑOS PREVISTO POR EL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Los párrafos cuarto y quinto de la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevén como regla general, para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales tanto para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios como para imponer sanciones por la infracción a dichas disposiciones un plazo de cinco años, no sujeto a interrupción y, que, sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Pero como excepción a la regla general también se señala de manera expresa en esos párrafos que la suspensión del plazo queda condicionada al evento de que las autoridades cada seis meses levanten cuando menos un acta parcial o final o se dicte la resolución definitiva y al mismo tiempo el Legislador dispuso categóricamente en los párrafos aludidos como sanción que de no cumplirse tal condición, se entenderá que no hubo suspensión; por lo tanto, es de concluirse del análisis de los párrafos y precepto a estudio que no basta el ejercicio de facultades de comprobación mediante la práctica de una visita domiciliaria para que opere la suspensión, sino que resulta indispensable se actualice y acredite por parte de las autoridades fiscales la condición legal expresa de haber levantado cada seis meses cuando menos un acta parcial o final o bien haber dictado la resolución definitiva, pues de no acreditarse tal evento por disposición legal no puede tampoco aceptarse que operó la suspensión del plazo general de cinco años de las facultades de las autoridades fiscales (4)⁶⁹

Es conveniente precisar que la interrupción del cómputo de los cinco años en la prescripción traería como consecuencia la eliminación total del tiempo transcurrido, a fin de que vuelva a empezar el conteo; y que la suspensión sólo elimina del cómputo del plazo el tiempo suspendido, y al reiniciarse el conteo se continuará a partir de donde se había quedado al presentarse la suspensión

⁶⁹ Tesis Aislada: III-TASR-VI-676 R T F F Año XI No 127 Julio 1998 Tercera Época Sexta Sala Regional Metropolitana Pág: 238

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no la manifiesta

A este respecto, las facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus acciones, así como para imponerles sanciones correspondientes, se extinguen en cinco años, siguientes a aquel en que:

- a) Se presentó la declaración del ejercicio
- b) Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones, cuando no existe la obligación de pagarlas mediante declaración
- c) Se hubiese cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al que hubiere la consumación o se hubiere realizado la última conducta o hecho, respectivamente

Podemos decir que, los efectos de la prescripción son la extinción de la obligación del contribuyente de cubrir el crédito fiscal; en cambio, la caducidad, la extinción de facultades de la autoridad para determinar o cobrar un crédito fiscal

Al igual que en el caso de la prescripción, la caducidad de las facultades de la autoridad, se puede hacer valer en dos formas, en vía de acción a través de una solicitud de declaración de la extinción de las facultades, o en vía de excepción o defensa en contra de un acto de autoridad realizado sin facultades

El último párrafo del artículo 67 dispone que una vez transcurridos los plazos correspondientes, el contribuyente podrá solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales

Esta vía de acción es un medio por el cual el contribuyente se asegura de que ya no sufrirá la molestia de tener que combatir una resolución que le liquide un crédito o le imponga una sanción, habiendo transcurrido el término de caducidad. Además de lo anterior, esta vía tiene la ventaja adicional de que al no haber un crédito liquidado o

una multa ya impuestos, el particular no tiene que garantizar nada para suspender ningún procedimiento de ejecución mientras se resuelve su instancia

En tanto que no se trata de un recurso administrativo, no existe ningún término para hacer valer la solicitud de declaración de caducidad y sólo es necesario que ya se haya configurado la misma, para la procedencia de la vía

La vía de excepción. A diferencia de la anterior, en este caso existe un acto de autoridad por el que se hace la liquidación de un crédito o se impone una sanción y el particular pretende defenderse del mismo

“Un punto interesante examinado por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, es el relativo a cuáles son las normas que deben aplicarse para el cómputo de la caducidad: las que estaban vigentes en la época en que nació el crédito fiscal, o las que se encuentran en vigor al momento de dictarse la resolución que determina dicho crédito” ⁷⁰

En un primer criterio se optó por señalar que deberían señalarse las normas vigentes en el año en que se produjeron las situaciones que dieron origen al crédito determinado. Así lo expresa la jurisprudencia 211 en los siguientes términos:

CADUCIDAD. EL TÉRMINO RELATIVO DEBE COMPUTARSE A LA LUZ DEL TEXTO DEL ARTÍCULO 88 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL AÑO EN QUE SE PRODUJERON LAS SITUACIONES QUE DIERON ORIGEN AL CRÉDITO DETERMINADO.- De conformidad con el texto original de este precepto las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar obligaciones fiscales a cargo de los causantes se extinguían en el término de cinco años no sujeto a interrupción ni suspensión; por ello, si la autoridad ejerció en tiempo esta facultad, con vicios de legalidad que originaran se declarara la nulidad de la actuación, la autoridad puede válidamente volver a ejercitar sus facultades, pero siempre dentro del término no sujeto a interrupción ni suspensión de cinco años si las situaciones que dieron origen al crédito se realizaron en la época de vigencia de dicho texto

⁷⁰ LOMELÍ CEREZO MARGARITA Op Cit p 39

Posteriormente se dictó la jurisprudencia A-11 sosteniendo un criterio contrario, como se advierte de la transcripción que sigue:

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES La caducidad como institución del procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, aparece con ese carácter a partir de la adición de un último párrafo en el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en vigor desde el 1 de enero de 1979 y hasta la promulgación del actual Código Fiscal de la Federación que previene la caducidad con esa característica en su artículo 67. La aplicación de las normas sobre caducidad debe considerar que por ser reglas de procedimiento se aplican las vigentes aun cuando se hayan expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas dadas; el ejercicio de las facultades fiscales debe hacerse dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y, el cómputo del plazo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio en consecuencia las facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de cinco años, si se realizan en cumplimiento de una sentencia o resolución que reconozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso

Contradicción de sentencias No 1/89 juicios de nulidad 11/85 y acums, y 117/88 Resuelta en sesión de 8 de mayo de 1990

En este sentido, las siguientes tesis permiten apoyar el razonamiento, respecto de la aplicación de las normas vigentes

Corolario de todo lo anterior, la tesis reafirma lo antes cuestionado:

CADUCIDAD.- DEBEN APLICARSE LAS DISPOSICIONES VIGENTES EN LA FECHA DE INTERPOSICION DE LA DEMANDA DE NULIDAD.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes en el momento de su causación sin embargo le serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad, por consiguiente si la figura jurídica de la caducidad es

una norma de procedimiento. deben aplicarse las disposiciones vigentes en la fecha en que se interpone la demanda de nulidad (7)⁷¹

Juicio N° 667/94 - Sentencia de 27 de abril de 1995, por unanimidad de votos - Magistrada Instructora: Lucelia M Villanueva Olvera - Secretario: Lic Carlos Miguel Moreno Encinas

De esta manera, es importante decir, que la caducidad debe cómputarse conforme a la ley vigente, en la que se producen las situaciones que dan origen al crédito fiscal. A su vez, la siguiente tesis también apoya tal punto en cuestión

CADUCIDAD - EL TERMINO RELATIVO DEBE COMPUTARSE A LA LUZ DEL TEXTO VIGENTE EN EL AÑO EN QUE SE PRODUJERON LAS SITUACIONES QUE DIERON ORIGEN AL CREDITO DETERMINADO - El cómputo del término para que opere la caducidad debe hacerse conforme a los preceptos vigentes cuando se producen las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley para el nacimiento de la obligación que da lugar al crédito determinado por la autoridad, y no atendiendo a las disposiciones en vigor cuando éste se notifica o torna exigible (38 bis)⁷²

Hasta la fecha de la presente investigación, no ha sido resuelta la contradicción de tesis entre las dos jurisprudencias antes transcritas; sin embargo, a juicio de Lomelí Cerezo, y nuestro debe prevalecer la número A-11 ya que es correcto el razonamiento en que se sustenta, en el sentido de que las normas sobre caducidad son reglas de procedimiento, por lo que deben aplicarse las vigentes en el momento de la expedición del acto

1.4.1. Diferencias entre la Prescripción y la Caducidad

“La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al Reichsabgaberdnung. En efecto, dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería de hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción”⁷³

⁷¹ Tesis Aislada: III-TASR-VII-352 R.T.F.F. Año VIII No 90 Junio 1995 Tercera Época Primera Sala Regional Noroeste (Cd Obregón) Pág: 17.

⁷² Tesis Aislada: II-TASS-7244. R.T.F.F. Año VI. No 63 Marzo 1985 Segunda Época Pleno Pág: 723

⁷³ SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO Op Cit p 232

“La disposición en cuestión ha sido interpretada en igual forma por la Sala Administrativa de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación”⁷⁴

Como en México cuando menos el 85% de los comerciantes, industriales y profesionistas independientes omiten declarar sus ingresos y utilidades reales, y la Hacienda Pública no podrá jamás revisar conforme a derecho dentro del plazo de cinco años ni siquiera al 5% de estos contribuyentes, tenemos que el legislador ha contribuido a alentar la evasión

Esto, crea confusiones, porque en algunos casos está corriendo simultáneamente para el contribuyente la prescripción del cumplimiento de una obligación y la caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos fiscales; por ejemplo: se omite presentar la declaración de persona física para el pago del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1980, por lo que al mismo tiempo, el 1o de mayo de 1981, empieza a contar el término para el cumplimiento de la obligación que con el fisco tiene el contribuyente, de presentar la declaración por el citado ejercicio de 1980 y la facultad del fisco para determinar los créditos omitidos, cuya cuantía se ignora, así como para sancionar la infracción en que se incurrió

Con los requerimientos del fisco para que se presente la declaración omitida se interrumpe la prescripción que corre a favor del contribuyente, pero no así el término de la caducidad que sólo con la determinación del impuesto se extingue en perjuicio de éste. La imposición de una multa igualmente interrumpe el término que va corriendo para sancionar la infracción. Puede suceder que caduquen las facultades para la determinación del impuesto dejado de pagar por el ejercicio de 1983, pero no así la obligación de presentar la declaración, aun cuando sólo indique cero pesos a pagar para no incurrirse en mayores problemas

Aumenta la confusión la siguiente afirmación: la prescripción no tiene por finalidad liberar, aun cuando puede producir tal efecto, mientras la caducidad libera por ser tal su esencia

⁷⁴ Véase informe del Presidente de la Segunda Sala correspondiente al año de 1970 p 118

Sobre este problema de la caducidad, el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, también ha tenido ingerencia, al sostener que cuando un contribuyente solicita en tiempo la devolución de cantidades pagadas indebidamente, interrumpe con su gestión la prescripción que estaba corriendo en su perjuicio, no teniendo obligación de realizar nuevas gestiones, porque en este caso no vuelve a empezar a correr la prescripción en su perjuicio, porque debe de hablarse de caducidad de la instancia

Asimismo, se considera que, la Sala Superior ha incurrido en error de confundir el plazo que tiene la autoridad para determinar un crédito fiscal, con el plazo que tiene para su cobro una vez que lo ha notificado legalmente. En el primer caso, lo que se extingue, si no se determina el crédito dentro de los cinco años siguientes a su omisión, son las facultades de las autoridades fiscales cuando se tenga obligación de hacerlo, es decir, opera la caducidad de las facultades de la autoridad para determinarlo en los términos del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación; en el segundo caso, el crédito se extingue por prescripción el cual empieza a correr a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido de conformidad con el artículo 146 del citado Código. Quedando el recurso administrativo de revocación, siendo éste opcional y acudir directamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Es importante distinguir la figura jurídica de la prescripción de la caducidad. Esta última como ha quedado señalado, consiste en la pérdida de facultades de la autoridad fiscal para determinar, liquidar y cobrar una obligación fiscal a un sujeto obligado, cuando habiendo transcurrido el tiempo marcado por la ley, ésta no haya hecho dentro de ese plazo, uso de sus derechos de cobro.

Las diferencias que existen son las siguientes:

- La prescripción opera sobre créditos fiscales, determinados o susceptibles de determinarse en cantidad líquida, en cambio la caducidad se refiere a la pérdida de la facultad de las autoridades fiscales para proceder al ejercicio de alguna de sus atribuciones, que pueden consistir en determinar y liquidar una contribución, o en ejercer sus facultades de comprobación o simplemente en exigir la presentación de

un aviso o una declaración. De ahí que se diga: prescriben los créditos fiscales; caducan las facultades del fisco

- La prescripción puede operar no sólo a favor de los contribuyentes en el caso de un crédito fiscal insoluto, sino también a favor del fisco en el caso de una solicitud de devolución de una contribución pagada indebidamente, en la cual hubiera transcurrido el plazo de la prescripción. En cambio la caducidad sólo opera a favor de los particulares, y en contra de las autoridades fiscales, en virtud de que, ésta se transforma en la pérdida de facultades por el simple transcurso del tiempo
- El plazo de la caducidad no es susceptible de interrumpirse, en tanto que el de la prescripción sí admite esa posibilidad
- El plazo de la prescripción no puede suspenderse, en tanto que el plazo de la caducidad sí puede quedar sujeto a esta eventualidad. En efecto, la suspensión del plazo puede ocurrir cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, mientras duren todas las diligencias que al efecto se realicen; o bien, cuando el particular, en relación con esa situación concreta, y antes de que se determine en cantidad líquida un crédito y se le notifique, interpone un medio de defensa legal, o cuando se investiguen hechos constitutivos de algún delito fiscal.

La diferencia, es que a virtud de la prescripción se extinguen las obligaciones, en tanto que la caducidad origina la pérdida del derecho o facultad para exigir el cumplimiento de éstas, ante la autoridad que corresponda

En consecuencia, puede decirse que al consumarse la prescripción, los particulares quedan liberados de la obligación de pagar los créditos fiscales y que por el transcurso del tiempo, caduca su acción para exigir del Fisco la devolución de los pagos indebidos o en exceso que hubieren hecho

Apoya lo antes vertido, la siguiente tesis:

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURIDICAS

La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad

e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo) se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales o bien en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar

informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de

cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción el legislador concede, al igual que en la caducidad la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años) la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste ⁷⁵

En efecto, la prescripción y la caducidad, son figuras jurídicas que debido a sus características antes señaladas permiten su identificación, por su parte la prescripción es la manera de adquirir un derecho por el transcurso del tiempo, no obstante, la caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales

1.4.2 Semejanzas Entre la Prescripción y la Caducidad

Entre la caducidad y la prescripción existen diversas semejanzas, y son las siguientes:

⁷⁵ Octava Época TCC Semanario Judicial de la Federación Tomo. VII-Junio P: 222

- En ambas se trata de que una persona se libera del cumplimiento de una obligación por el transcurso de cierto tiempo
- En las dos figuras el sujeto a cuyo favor ha transcurrido el tiempo, puede renunciar al beneficio obtenido, ya sea en forma expresa o tácita

1.5 La Cancelación

Dentro de la materia de extinción de los créditos fiscales aparece indebidamente la cancelación, también llamada inadecuadamente de esta forma. Es indebido tanto su ubicación como su nombre, porque en realidad no cancela obligación alguna.

De esta manera, cancelar significa anular un documento, abolir, derogar.

Se puede decir que, es aquella que "consiste en dar administrativamente de baja un crédito por incobrabilidad o incosteabilidad de su cobro, a fin de depurar la carga de créditos"⁷⁶

La cancelación no es una forma de extinción de los créditos fiscales, pero da lugar a que se configure la prescripción.

En principio, el término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual no sucede con la cancelación en materia tributaria ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas; es decir, sólo una operación contable, pero esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción; de lo que se desprende que quizás sólo se puede considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de suspensión o interrupción del término.

Realmente la cancelación no extingue la obligación, ya que cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlos, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago, o

⁷⁶ BOETA VEGA ALEJANDRO Op Cit p 141

b) la prescripción

Esta figura para la extinción de un crédito fiscal puede generarse por dos situaciones:

1 Por una insolvencia del deudor

2. Por incosteabilidad del cobro

Sí el sujeto deudor es un insolvente, resulta imposible cobrar el crédito. La incosteabilidad del cobro se suscita cuando la autoridad tuviera que invertir mayor cantidad de recursos que el valor de la prestación que se pretende hacer efectiva.

Procede que la Hacienda Pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Erario proceder a su cobro. En uno u otro caso, la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación.

Sí el deudor deja de ser insolvente o es localizado mientras no opere el período de la prescripción, el fisco podría ejercer acción de cobro ya que, se insiste, la cancelación no es una excepción que un deudor pudiera hacer valer en contra del fisco, para negarse a pagar alegando la extinción de la obligación, porque no se considera que ésta deje de existir por el simple hecho de la baja del crédito en el catálogo de cuentas de la autoridad.

Con relación a lo anterior, el artículo 16 de la Ley de Ingresos establece:

Art. 16 Se faculta para el ejercicio de 2002 a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado, cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2001 sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2.500 unidades de inversión. No se podrá efectuar la cancelación de los créditos cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite de 2.500 unidades de inversión ni tampoco no será aplicable respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso vehicular.

La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.

De esta manera, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación, se solicita se tenga como incosteable el crédito correspondiente.

Dicha incosteabilidad se determina a partir de dos requisitos principales:

- Que el crédito haya sido determinado a más tardar al 31 de diciembre de 2001.
- Que el importe del crédito sea inferior o igual a 2,500 unidades de inversión

Asimismo, tomando los lineamientos establecidos en dicho precepto legal, el tipo de cambio al 31 de diciembre de 2001, las unidades de inversión es de 3 055273 , mismo que al multiplicarlo por las 2,500 unidades de inversión, arroja la cantidad de \$7,638 18. Por lo que, se puee cancelar un crédito, en tanto no exceda de esa cantidad

Una vez acreditada la incosteabilidad del crédito, se solicita se cancele el crédito en cuestión

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación de 1938, dentro de su capítulo destinado a regular la extinción de los créditos fiscales, contenía una sección denominada "cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro "

Consecuentemente el Código Fiscal de 1967 en su artículo 150 establece expresamente que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios no libera a unos y otros de su pago

Tiene relación con lo anterior la siguiente tesis que a continuación se transcribe:

CANCELACION DE CREDITOS FISCALES.- Si un causante solicita por escrito a la autoridad fiscal que le cancele un crédito fiscal a su cargo y los recargos correspondientes, por encontrarse insolvente, en los términos de el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación de 1967, independientemente de que corresponda o no a los particulares

solicitar dicha cancelación la autoridad está obligada a resolver la instancia como lo ordenaba el artículo 92 del mismo ordenamiento (70)⁷⁷

El Código Fiscal de la Federación de 1981, en su reforma de fecha 31 de diciembre de 1982, dispone que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago. Esto es, niega que la cancelación sea una forma de extinción de los créditos fiscales.

Actualmente el artículo 146-A del Código Fiscal Federal, señala que:

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

Se considerarán créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20.000 Unidades de Inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

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

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

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

⁷⁷ Tesis Aislada: III-TASS-1425 R T F F Año III No 25 Enero 1990 Tercera Época Pleno Pág. 42

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

Del precepto legal antes vertido, la autoridad fiscal permite la cancelación de los créditos fiscales por insolvencia e incosteabilidad de su cobro, marcando como característica esencial que la cancelación no libera del pago, esto es, no extingue la obligación fiscal existente

1.6 Otras Formas de Extinción

Buen número de contribuyentes, a partir de la devaluación del peso mexicano en diciembre de 1994, se han visto faltos de liquidez para hacer frente al pago de las contribuciones federales a su cargo, por lo que han incurrido en mora, agravándose su situación fiscal con la actualización de las contribuciones omitidas, recargos y en ocasiones las multas correspondientes, observándose que la autoridad fiscal ha aceptado otras formas de pago que son:

A) Dación en Pago. Se acepta que el contribuyente pague con bienes de su propiedad los créditos fiscales a su cargo, generalmente inmuebles

Del latín *datio-onis*, a su vez de *dare*, que significa dar. Técnicamente la palabra dación quiere decir acción y efecto de dar; popularmente equivale a donación

La dación en pago, vendría a ser "el acto por 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 distintos del objeto de la prestación al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de éste, con el fin de enajenada o realizada hacerse pago de su crédito"⁷⁸

A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, excepcionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello podrá aceptar la dación en pago del producto de la venta de bienes cuando sea la

⁷⁸ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 622

única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares

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

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

En tratándose de dación para pago, dispone la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación de 1985, que los bienes recibidos para pago quedan en custodia de la Tesorería o de sus auxiliares, en tanto se logra su venta. Los bienes pueden enajenarse fuera de remate siempre que el precio no sea en cantidad menor a la del valor en que fueron recibidos, con adición de los gastos de administración y venta generados

La aceptación de bienes o servicios suspenderá provisionalmente todos los actos tendientes al cobro del crédito respectivo, así como la actualización de su principal y accesorios. De no formalizarse la dación en pago, quedará sin efectos suspensión del cobro del crédito, debiendo actualizarse las cantidades desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, conforme a las disposiciones fiscales.

La dación en pago quedará formalizada y el crédito extinguido de la siguiente manera:

1. Tratándose de bienes inmuebles, a la fecha de la firma de la escritura pública en que se transfiera el dominio del bien al Gobierno Federal a través de la Tesorería, que se otorgará dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquel en que se haya notificado la aceptación. Los gastos de escrituración y las contribuciones que origine la operación serán por cuenta del deudor al que se le haya aceptado la dación en pago

2. Tratándose de bienes muebles a la fecha de la firma del acta de entre de los mismos que será dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquel en que se haya notificado la aceptación

3. Tratándose de servicios, en la fecha que éstos fueron efectivamente prestados. Al efecto, las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal deberán manifestar a la Tesorería o sus auxiliares que los servicios fueron aprovechados por las mismas. En caso de incumplimiento parcial se extinguirá proporcionalmente el crédito respectivo

B) La Confusión Fiscal. Del latín *confusio*, acción y efecto de confundir, mezclar cosas diversas, barajar confusamente cosas que estaban ordenadas

"Es el modo de extinguir las obligaciones por unión de las calidades, acreedor y deudor, en una misma persona, especie de accesión que se refiere a la mezcla de los líquidos pertenecientes a diferentes dueños" ⁷⁹

La primera acepción se refiere a la teoría general de las obligaciones. Está definida por el artículo 2206 del Código Civil, esta figura es consecuencia lógica de la imposibilidad de que subsista una obligación de una persona para sí misma

Otra definición dada, es aquella que señala que la confusión "es la reunión de las calidades de acreedor y de deudor en una misma persona. Las calidades de acreedor y de deudor se refieren a la misma obligación" ⁸⁰

Así, por el hecho de la confusión se extinguen el crédito y la deuda, esto es, la obligación bajo sus dos aspectos activo y pasivo, o en términos más concretos, la obligación se extingue por la confusión.

La razón de este efecto es la siguiente: Por la confusión se vuelve imposible el ejercicio del derecho creditorio contra el deudor, puesto que, siendo la misma persona sujeto activo y pasivo, el acreedor no puede proceder contra sí mismo. El crédito es,

⁷⁹ PÉREZ DUARTE Y N. ALICIA ELENA. Voz Confusión. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1997. tomo A-CH. p. 625.

⁸⁰ BORJA SORIANO MANUEL. Op. Cit. p. 642.

por definición, una relación jurídica entre dos personas, el acreedor y el deudor, por consiguiente ninguno puede ser su propio acreedor ni su propio deudor.

No obstante lo anterior, "se dice que hay confusión cuando se reúnen en una misma persona la calidad de acreedor y deudor"⁸¹ Por ejemplo: A debe a su tío B una suma de dinero; fallece B, quien instituye a A su único y universal heredero. En tal caso, dice el art. 862, la deuda se extingue con todos sus accesorios.

Se discute, empero, si éste es realmente un medio de extinción de las acciones o si se trata nada más que de una situación de hecho que paraliza la posibilidad de ejercer las acciones. En efecto, si la confusión cesa por un acontecimiento posterior que vuelva a separar la calidad de acreedor y deudor, la obligación primitiva revive con todos sus accesorios (art. 867). Parece, pues, más bien una paralización de la acción que un medio de extinción propiamente dicho.

La confusión puede derivarse de:

- a) De una transmisión a título universal; así ocurriría en los siguientes casos: 1º si el acreedor o deudor de una persona lo hereda, tal y como quedó señalado; 2º si una persona resulta heredera del acreedor y del deudor (A debe a B una suma de dinero y C hereda a ambos).
- b) De una transmisión a título singular, por ejemplo, si el que tiene una deuda con una firma comercial adquiere después ese fondo de comercio; o si el deudor ha recibido del contribuyente el legado del crédito (el legado importa una sucesión a título singular, no universal).

Asimismo, la confusión puede ser total o parcial, según que la deuda quede total o parcialmente extinguida. Por ejemplo en la confusión parcial, es el caso del deudor del contribuyente que luego lo hereda conjuntamente con otros parientes, la deuda queda extinguida sólo en proporción a la porción hereditaria del deudor (art. 864).

⁸¹ BORDA GUILLERMO A. Manual de Obligaciones. Ed. Perrot B. Aires, Argentina, 1994, p. 378.

La confusión puede tener por objeto no solamente derechos personales u obligaciones, sino también derechos reales. Así por ejemplo, la hipoteca, la prenda, la servidumbres, el usufructo

Es pues objetable, que el Código Civil trate de esta figura jurídica en el libro de las obligaciones, puesto que tiene un alcance general.

En este sentido, el efecto de la confusión es la extinción de la obligación, pero no se trata de una extinción definitiva, sino susceptible a quedar sin efecto. Ello ocurrirá siempre que la confusión venga a cesar por un acontecimiento posterior que establezca la separación de las calidades de acreedor y deudor en una misma persona. Esto es, una persona deudora de una firma comercial adquiere ese fondo de comercio, quedando extinguida su obligación; pero más tarde lo enajena; su deuda revive, con todos sus accesorios. Puede decirse que la confusión tiene efectos sólo relativos en cuanto al hecho extintivo de las obligaciones.

Es indudable que en la materia fiscal es poco frecuente encontrar casos en los que una obligación fiscal se extinga por confusión, pero de ninguna manera resulta imposible localizar ejemplos en los que pudiera resultar aplicable esta figura jurídica. Por ejemplo, la propia legislación civil establece en materia sucesoria, que si una persona al fallecer deja bienes de su propiedad sin hacer testamento, y sin existir persona alguna que pudiera fungir como heredero legítimo, esos bienes serán heredados por el Estado. "Supóngase que esa persona dejó determinados bienes inmuebles por los que adeudaba, por concepto de impuesto predial, algunas sumas de dinero, al ser adquiridas éstas por el Estado, es lógico concluir que las cantidades tributarias adeudadas se extinguen por operar la figura jurídica de la confusión, al reunirse en la misma persona las calidades de acreedor y deudor".⁸²

C) Prestación de servicios. Esta se puede entender, "que parte del adeudo se cubra en efectivo y en servicios que el Estado pueda aprovechar otorgándoseles el valor oficial que ellos tienen registrados por parte de sus proveedores normales".⁸³

⁸² MABARAK CERECEDO DORICELA, Op Cit., p 166

⁸³ MARGAIN MANAUTOU EMILIO Op Cit p 291

En la dación en pago y la prestación de servicios, estas dos formas de extinción son de aceptarse cuando el contribuyente carece de liquidez y ello evita el cierre de importantes fuentes de trabajo, pero no en tratándose de una persona moral cuyos accionistas en lo personal poseen amplia liquidez.

CAPÍTULO 2

“Antecedentes del Pago de lo Indebido en las Diferentes Legislaciones”

2. El Código Fiscal de la Federación de 1938

Dentro de las diversas legislaciones que tratan el presente tema, se pueden mencionar:

En la exposición de motivos de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión se señalaba:

En las normas que regulan la obligación del Fisco Federal de devolver las cantidades que indebidamente le hubieran sido pagadas, se incorporó un precepto que ha venido figurando en la Ley de Ingresos de la Federación, según el cual no procede efectuar la devolución cuando el crédito fiscal haya sido repercutido o trasladado a terceros por quien lo hizo en forma expresa, el tercero que la hubiere sufrido tendrá el derecho a la devolución (artículo 26, fracción III)

Asimismo, en el Capítulo Tercero denominado; De la extinción de los Créditos Fiscales, Sección Primera, señala:

Del Pago

Se establece en los siguientes artículos, que a continuación se transcriben:

Artículo 40.- Cuando el crédito fiscal esté constituido por impuesto y recargos, los pagos que haga el deudor se aplicarán a cubrir los recargos, y la diferencia, si la hubiere, se aplicará al impuesto

Lo que quiere decir, es que antes de abonar a lo que era el impuesto se hacía a los recargos, que en ocasiones si no es que la mayoría de las veces los llegan a superar Por otro lado, el artículo 44, señala: No procederá la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, en los siguientes casos:

Cuando el interesado no reclamare, dentro de los términos legales, la resolución en que se determina en cantidad líquida el crédito fiscal.

Cuando el impuesto se cause en estampillas y éstas se cancelaren indebidamente, por el mismo contribuyente

Se exceptúan de lo dispuesto en esta fracción los impuestos en los que el pago tenga carácter provisional y esté sujeto a rectificación por un acto posterior

Por su parte, el artículo 45 establecía; para que proceda la devolución de cantidades pagadas en cantidad mayor de la debida, será necesario:

I - Que medie gestión de parte interesada

II - Que la acción para reclamar la devolución no se haya extinguido

III - Que, si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos, Ramo de Deuda Pública, y saldo disponible

IV - Que se dicte acuerdo escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o exista sentencia ejecutoriada de autoridad competente.

De los preceptos legales antes vertidos, se desprenden los supuestos en que procede, o bien es improcedente la devolución de cantidades pagadas indebidamente, así como ciertas condiciones que posibilitan su solicitud

Asimismo en su artículo 61, establece:

“La acción de los particulares para reclamar del Fisco la devolución de las cantidades pagadas de más, o pagadas indebidamente, prescribe en el término de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere efectuado el pago”⁸⁴

En esa disposición están comprendidos los pagos indebidos por prestaciones fiscales, es decir, impuestos y derechos y además multas, consideradas en el artículo 5 del Código Fiscal como aprovechamientos. Esto está confirmado por la fracción V del artículo 160 del mismo Código que declara procedentes los juicios ante el Tribunal Fiscal por negativa de la autoridad competente para la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido

Con ello, podemos comprobar que en el Código Fiscal de la Federación vigente, se sigue el mismo término todavía

Así, en este ordenamiento legal, el caso más frecuente de pagos indebidos por concepto de impuestos es cuando son hechos por persona que no tiene legalmente carácter de deudor, no existe crédito fiscal a su cargo porque su situación no coincide con la que la ley tributaria señala para la generación de la obligación y por tanto falta

⁸⁴ Código Fiscal de la Federación 1938 p 7

la causa jurídica que justifique el entero, o en otros términos no es causante o está exento.

Asimismo, se mencionan diferentes condiciones, al señalar que: Hay pago de más de impuestos, cuando al hacerse su liquidación se exageró su importe y quien hizo el entero descubre el error, sin que signifique que la liquidación haya sido practicada por él o la autoridad, porque el artículo 61 del Código Fiscal Federal, exige como único requisito que el Fisco haya percibido más de lo que legítimamente le corresponde.

En las mismas circunstancias puede decirse que hay pagos indebidos de derechos, cuando el entero se hizo sin que exista la contraprestación correspondiente del Estado y de más, si el pago excedió de la cuota fijada para el servicio, en la ley correspondiente.

A este respecto, el pago de recargos es indebido o de más, cuando la demora no es imputable al deudor o se exageró su importe al hacerse la liquidación.

Finalmente hay pago indebido de multas cuando se hacen efectivas estando prescrita la acción fiscal, si la ley fue abrogada antes del cobro, declarada nula la sanción por el Tribunal Fiscal de la Federación o condonada totalmente por la Secretaría de Hacienda y el multado hizo el entero ignorando esas situaciones; y hay pago de más, cuando el Tribunal redujo la sanción por desvío de poder o la Secretaría la condonó parcialmente y se hizo el pago total por error.

La acción de devolución concedida a los particulares tiene como base el error que anula el pago de acuerdo con el derecho común.

Así, para que la devolución procediera, era indispensable que el entero se haya hecho por concepto de pago para extinguir una obligación y no garantizar una inconformidad.

Los pagos provisional o bajo protesta, son pagos en cuanto a su forma, pero en su aspecto jurídico son medio de asegurar el interés fiscal.

De esta forma, el ejercicio de medidas coercitivas empleadas por la autoridad para obtener el pago no pueden significar violencia que se traduzca en error.

La solicitud de devolución origina un procedimiento en el cual el interesado está obligado y tiene derecho a rendir pruebas. Negada la devolución por la Secretaría de Hacienda, procede el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal.

Con relación a lo anterior, el artículo 64 establecía que.- La prescripción en favor del Fisco Federal a que se refiere el artículo 61 se interrumpirá por cualquier gestión de cobro que los particulares hagan ante la autoridad competente

Si la autoridad no da respuesta a la solicitud de devolución en el término de 90 días que señala el artículo 162 del Código Fiscal, procederá la demanda por negativa ficta, en los términos del inciso V del artículo 160

Cuando se trate de pagos provisionales, constituidos para garantizar el interés fiscal en caso de inconformidad, la devolución derivará de la resolución que se dicte nulificando o modificando la resolución impugnada

Así, el artículo 61 del Código Fiscal no exige más requisito para la devolución que las cantidades se hayan pagado de más o indebidamente Sin embargo, el inciso I del artículo 44 niega el derecho a la devolución cuando no se reclamare, dentro de los términos legales, la resolución en que se determine en cantidad líquida, el crédito fiscal

Aun cuando el Fisco percibe un beneficio económico proveniente del entero de pagos indebidos, lo que justificaría una compensación análoga a los recargos a cargo de los causantes, no procede la indemnización, por no estar prevista en la ley

En este ordenamiento legal, "no procede cobrar intereses por las cantidades recibidas indebidamente por el Fisco y cuya devolución se conceda, ya que las resoluciones administrativas se presumen legales y correctas hasta el momento en que se declara lo contrario y no debe presumirse mala fe en la actuación de la autoridad administrativa, que sería la causa de la obligación para el pago de intereses o réditos por la retención de las cantidades en forma indebida".⁸⁵

Sin embargo, por primera vez, de una manera general, se propone (artículo 27) que si el fisco no efectúa la devolución de lo pagado de manera indebida oportunamente, o sea dentro del plazo de ley, debe cubrir intereses al 9% anual, computados desde la fecha en que se constituyó en mora hasta aquella en que se devuelva la cantidad respectiva. El fundamento de este precepto es obvio y con el mismo se satisface el

⁸⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS Op Cit 1965 p 149

principio de equidad y equilibrio que deba regular las relaciones entre el fisco y los particulares.

2.1 El Código Fiscal de la Federación de 1967

Por su parte el Código Fiscal de la Federación de 1967, en su Capítulo II denominado: Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales

A este respecto el artículo 26 señala que, el fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

I - Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente;

II - Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos;

III - No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución, y

IV - En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo

Por su parte el artículo 27 dispone que, para que se haga la devolución de cantidades pagadas indebidamente será necesario:

I - Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

II - Que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido, y

III - Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación al Presupuesto de Egresos de la Federación y saldo

disponible Si no existiera dicha partida o fuere insuficiente, el Ejecutivo Federal promoverá que se autorice el gasto en el Presupuesto

Algo que es conveniente aclarar, es que la devolución podrá hacerse a petición del interesado o aun de oficio, lo cual en el Código Fiscal del 38 sólo era posible a petición del interesado

Cuando se pida la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de 90 días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución el fisco federal deberá pagar intereses al 9% anual, computados desde que se constituya en mora hasta la fecha en que se devuelva la cantidad respectiva

Así, también en el CAPÍTULO VI de este ordenamiento legal, ha establecido algo al respecto, el cual ha sido denominado;

De los procedimientos relacionados con la extinción de los créditos fiscales

De manera específica en su artículo 166 se menciona que, en caso de que las autoridades fiscales no hubieren hecho la devolución u operado la compensación de créditos en favor de los particulares, éstos deberán solicitarlas por escrito dirigido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las instancias de compensación o condonación, darán lugar a la suspensión del procedimiento ejecutivo, si así se solicita y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.

Por lo antes expuesto, es de notarse la regulación de lo pagado indebidamente de una manera más específica que en el Código Fiscal de 1938, en el cual sólo se estableció su regulación en dos preceptos legales.

Aparece por primera vez la dispensa de la garantía del interés fiscal, misma que en su momento será explicada en la presente investigación

Se puede sostener que este ordenamiento no constituyó un avance para el Derecho tributario mexicano, como lo fue el Código Fiscal de la Federación de 1938, por cuanto que en el nuevo ordenamiento simplemente se hizo una reestructuración del anterior, agrupándose las disposiciones en los términos del citado modelo tributario, corrigiéndose errores de técnica legislativa, así como subsanándose algunas de las

lagunas existentes, sin embargo, se considera que beneficia la forma de regular la devolución.

2.2 El Código Fiscal de la Federación de 1983

Por lo que corresponde al Código Fiscal de la Federación de 1983, es conveniente decir que, este ordenamiento se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, debiendo entrar en vigor el 1o de septiembre de 1982. Pero por los problemas que surgieron a raíz de la crisis económica en que se vió envuelto el país en ese año, el Congreso de la Unión dispuso que entrará en vigor hasta el 1o de abril de 1983.

No obstante lo anterior, es importante hacer una anotación, acerca del proceso legislativo, del cual se puede señalar que la creación de la norma, sigue una serie de etapas o fases, a saber:

Iniciación: Siendo la facultad de presentar ante el Congreso un proyecto de Ley (Presidente de la República, Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados);

Discusión: Como el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, para determinar si son o no aprobadas;

Aprobación: Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley;

Sanción: Es la aceptación de un proyecto hecho por el Poder Ejecutivo (desde luego, este acto debe ser posterior a la aprobación que hacen las Cámaras);

Publicación: Las leyes para que surtan sus efectos tienen que ser dadas a conocer a quienes deben cumplirlas; para el efecto de que se conviertan en obligatorias, es necesario que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación;

Iniciación de la vigencia: Es cuando entra en vigor una ley con toda su fuerza obligatoria (existen dos sistemas el sincrónico y el sucesivo);⁸⁶

Por su parte el sistema sincrónico, si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día con tal de que su publicación haya sido anterior".⁸⁷

⁸⁶ El sucesivo. Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial. En los lugares distintos a los que se publique el periódico oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorias, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

⁸⁷ FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ FERNANDO Y CARVAJAL MORENO GUSTAVO. Nociones de Derecho Positivo Mexicano p. 53 y 54.



Por consiguiente, el lapso comprendido entre el momento de la publicación y aquel en que la norma entra en vigor, recibe, en la terminología jurídica, el nombre de *vacatio legis*. La cual "es el término durante el cual racionalmente se supone que los destinatarios del precepto estarán en condiciones de conocerlo y, por ende, de cumplirlo".⁸⁶

Concluído dicho lapso, la ley obliga a todos los comprendidos dentro del ámbito personal de aplicación de las normas, aún cuando, de hecho, no tengan o no hayan podido tener noticia de la nueva disposición legal. Esta exigencia de la seguridad jurídica, se formula diciendo que la ignorancia de las leyes debidamente promulgadas no sirve de excusa y a nadie aprovecha.

Así las cosas, se presenta la *vacatio legis*, por lo que respecta a la entrada en vigencia del Código Fiscal de la Federación, para hacer las adecuaciones necesarias y tener así un mejor Código Fiscal.

No hay que olvidar, que el Código Fiscal de la Federación es una ley de carácter federal emanada del Congreso de la Unión, con el objeto de regular la actividad tributaria del Estado y con el alcance de dar a conocer a todos los contribuyentes y a las personas que están ligadas por alguna actividad con ellos, sean personas físicas o morales, la obligación que tiene de cumplir las disposiciones relacionadas con la contribución para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas.

Todas las leyes tributarias dan a los sujetos el nombre de "causantes", Véase la definición que de estos términos ha dado la Suprema Corte de Justicia:

'Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. "No causante" lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse

⁸⁶ GARCÍA MAYNEZ EDUARDO. Introducción al Estudio del Derecho. p. 57 y 59.

en condiciones de privilegios o franquicias". (Sem Jud De la Fed Tomo CI, página 1285)

Para comenzar podemos decir que el término "causantes" dejó de utilizarse desde el año de 1980, cambiándose por el de contribuyentes, pero que continúa siendo el sujeto pasivo de la relación tributaria

Es importante mencionar que en la devolución inserta en el artículo 22 señala:

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. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó al declaración de su ejercicio salvo que se trate del cumplimiento de la resolución o sentencia firmes de autoridad competente en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Como se puede apreciar del párrafo anterior, se sigue conservando la devolución de oficio o a petición de parte que contempló el Código Fiscal del 67.

Continuando con este precepto legal, se establece:

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a determinación de diferencias por errores aritméticos.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código. Los intereses se calcularán sobre las cantidades que procede devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En este sentido, se incrementa la solicitud de devolución de 90 días como se presenta en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, a 4 meses, en el Código Fiscal en vigor.

También, hay una modificación respecto del pago de los recargos, los cuales ahora ya no se establecen en un 9% anual, sino que cambia a aplicar la tasa del artículo 21, esto es, los recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o aprovechamientos actualizados desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, los cuales conforme lo dispone este precepto legal, serán explicados de manera específica en el capítulo tercero siguiente a esta investigación

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 66 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago

La orden de devolución y su cumplimiento no constituyen ni implican resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de devolución

La obligación de devolver prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal".⁸⁹

No es óbice a lo anterior, mencionar que, en el capítulo cuarto de esta investigación se desarrollará, con precisión, lo referente a este punto

2.3 La Obligación Tributaria

Sobre la teoría general de las obligaciones, en la que se enmarca. Se pretende desarrollar y reconducir a su origen más próximo, para, introduciendo de manera progresiva los conceptos básicos en torno a los que gira la problemática de la

⁸⁹ Código Fiscal de la Federación 1981 pp 21 y 22

obligación tributaria, tener el marco imprescindible que permita descender al estudio del tema concreto de este trabajo

Ha de acudir al significado etimológico de las palabras para deducir su sentido originario. Así, "obligación deriva de *obligatio*, y ésta de *obligare*, *ob*: alrededor y *ligare*: atar La raíz latina del vocablo, corrobora el sentido de sujeción o vinculación entre la persona obligada y aquél respecto de quien se encuentra obligada"⁹⁰

Así, tenemos que, la palabra obligación proviene de dos voces latinas: *ob* que alude una relación con algo o con alguien y *ligere* que significa atadura o liga La raíz latina del vocablo, corrobora el sentido de sujeción o vinculación entre la persona obligada y aquél respecto de quien se encuentra obligada

"Por tanto, el significado de la palabra "obligación", expresa la idea de exigencia de realizar una determinada conducta, en manera que la libertad de acción de la persona se encuentra restringida o limitada por la obligación contraída. La conducta del obligado debe ser concordante con el comportamiento requerido por la obligación La obligación impone una conducta como conducta debida"⁹¹

Es importante mencionar que, no se identifica sin embargo la obligación y deber, pues aunque éste se encuentra implícito en aquélla, la obligación significa que la conducta del obligado se encuentra vinculada a otra persona, frente a la cual ésta debe observar una determinada conducta que desde el punto de vista normativo tiene el carácter de necesaria

Por último, el sector doctrinal que pretende una concepción integradora de la obligación, recoge sus aspectos personal y patrimonial. En este sentido Arias Ramos propone la siguiente definición: la obligación fiscal es la relación jurídica en virtud de la cual una persona acreedor tiene la facultad de exigir a otra deudor un determinado comportamiento positivo o negativo (prestación), la responsabilidad de cuyo cumplimiento afectará en último término a un patrimonio.

De igual forma, la obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin "como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un

⁹⁰ GALINDO GARFIAS IGNACIO Estudios de Derecho Civil Ed Porrúa México 1994 2a edición p 725

⁹¹ *Ibidem*



deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”⁹²

Por lo anterior la obligación tributaria se puede definir “como el vínculo del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”⁹³

De esta forma, se anotan algunas otras definiciones de obligación tributaria, de autores que consideran la misma

No obstante lo anterior, existen innumerables autores, que intentan definirla y de los que podríamos señalar: “La obligación fiscal es el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales”⁹⁴

La obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se da cuando una persona física o moral materializa con su actividad el hecho imponible, la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal

Por su parte Porras y López, define la obligación como la relación de derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa en favor de otra

En este sentido, apoyándonos en Mario Pugliese, señala: “Es casi superfluo añadir que el derecho tributario no posee un concepto propio de obligación, y que entre los límites permitidos por su naturaleza, su objeto y sus finalidades, utiliza esta noción, considerándola como una institución general de derecho, elaborada por la ciencia jurídica”⁹⁵

Así, “las obligaciones fiscales no se rigen por estipulaciones contractuales; nacen de las leyes tributarias fundadas en el interés público de que el Estado cuente oportunamente con los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos”⁹⁶

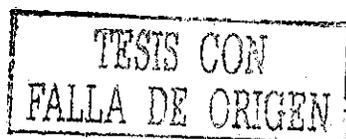
⁹² Citado por RODRIGUEZ LOBATO RAÚL, Op. Cit., p. 110.

⁹³ MURILLO BELMONTES, FRANCISCO, Lecciones de Derecho Tributario Editada por el Departamento de I. J. de la Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, 1985, p. 119

⁹⁴ ARREOLA LEOPOLDO.ROLANDO Voz Obligación Fiscal Diccionario Jurídico Mexicano Ed Porrúa México 1992 5a edición p 2247.

⁹⁵ PUGLIESE MARIO, Instituciones de Derecho Financiero Ed Porrúa México 1976 2a edición p 166

⁹⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS 1965 Op Cit p 115



En este sentido, Manuel de Juano define a la obligación tributaria, diciendo que "constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado a otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio"⁹⁷.

"Una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: la relación jurídico-tributaria (*rapporto giuridico d'imposta*) de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquélla una especie"⁹⁸.

Se puede decir entonces que, la obligación tributaria es el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.

En general se ha señalado "como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal"⁹⁹.

Por lo que, "el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria"¹⁰⁰.

Algunos autores, consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además como un hacer, un no hacer, y otros, hasta con un tolerar.

Cabe señalar que algunos autores denominan obligación principal a la obligación tributaria de dar, a las otras obligaciones accesorias o secundarias. Debemos aclarar que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica

⁹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO, Op. Cit., p. 336.

⁹⁸ GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA, Derecho Financiero Ediciones de palma, Buenos Aires, 1978, 3a. edición vol 1 p. 345.

⁹⁹ DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO Principios de Derecho Tributario Ed Limusa México 1990 p. 98.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

dependencia y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva, lo cual, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar y, es más, aquéllas pueden existir aun sin que existan éstas, o subsisten aún después de que se haya extringuido la obligación principal.

Así, tenemos que, la obligación fiscal *lato sensu* se divide en dos:

A) la obligación fiscal principal que consiste en el pago de la contribución o tributo, y
B) las obligaciones secundarias las cuales pueden ser obligaciones de hacer, de no hacer y tolerar o permitir; y que a continuación se mencionan:

a) Preceptos de hacer Corresponden esencialmente a la calificación de la obligación principal. Entre ellas se destaca la obligación de presentar declaraciones, impuestas a determinadas personas, la cual normalmente se encuentra sujeta a un plazo para su cumplimiento.

b) Preceptos de no hacer Principalmente se relacionan con la prevención de las evasiones fiscales, o con el control o vigilancia de los monopolios fiscales del Estado. Son típicas las obligaciones de no pasar la frontera con mercancías sujetas a impuestos aduanales, excepto precisamente en los sitios establecidos para ese objeto.

Son en realidad prohibiciones impuestas por la Ley. De este modo la obligación se encuentra dirigida a cualquier persona que estuviera en posibilidad de realizar la conducta prohibida y su exigibilidad, que consistirá en la posibilidad de que la Autoridad obligue al particular a dejar de realizar la conducta proscrita, se dará el momento en que se transgreda la prohibición.

c) Preceptos de tolerar. Conciernen preferentemente a la represión de las evasiones fiscales. Así por ejemplo, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala que los contribuyentes que se encuentren obligados a pagar contribuciones mediante la presentación de declaración podrán optar por compensar las cantidades que tuvieren a su favor. En este caso el papel que asume el fisco es el de permitir o tolerar que el contribuyente realice, cuando se encuentre en esta situación, las compensaciones de contribuciones que la ley fiscal le autoriza.

Para el caso de las obligaciones de tolerar, éstas se convertirán en exigibles en el momento en que haya un acto de autoridad que el contribuyente esté obligado a "soportar" y en lugar de hacerlo así, se resista

Es artificial e inexacto colocar junto a la obligación principal de dar, otras obligaciones cuya pretendida autonomía desborda el marco que delimita y encuadra a las obligaciones impositivas, y esto no siempre; y por lo demás, tales obligaciones no son más que derivaciones de otra relación obligatoria principal

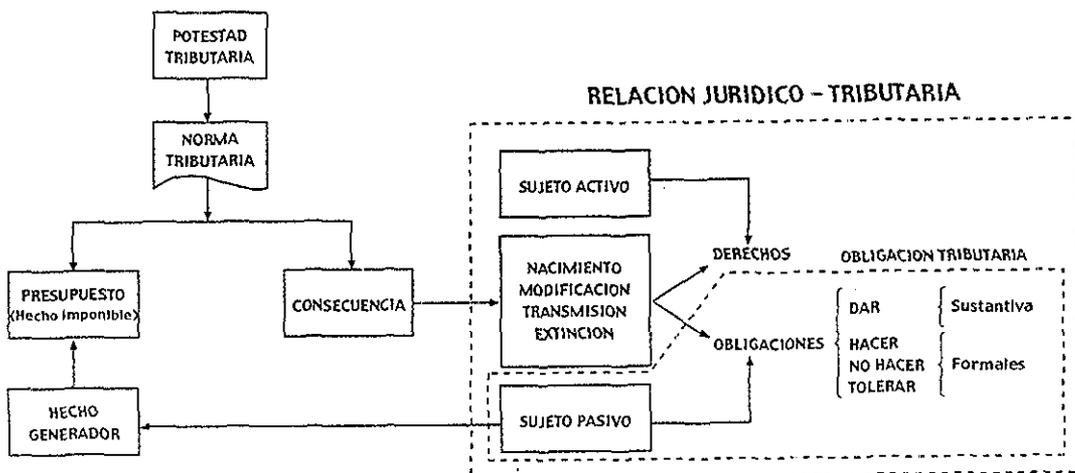
Aun cuando ciertos deberes secundarios se impongan al mismo contribuyente en la obligación, por ejemplo, la obligación de presentar una denuncia, obligación de no oponerse a una inspección, no se puede afirmar que nazcan varias obligaciones autónomas a cargo de ese mismo sujeto, para quien existe un solo vínculo obligatorio. Se manifiesta que la obligación tributaria se circunscribe a la conducta de dar, y dejan a las obligaciones secundarias o accesorias, o la remiten como parte del Derecho Administrativo

Esta corriente, explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado por lo que la materia sustancial del Derecho Tributario es la relativa a la recaudación, dejando de lado otros aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con la de contribución.

La denominación de obligación tributaria para toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. De esta manera se identifica la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales

Finalmente, la obligación de tolerar, por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, argumentando que no obstante tratarse de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, a diferencia de la obligación de no hacer, en la que no se requiere ninguna ejecución previa de la autoridad.

De lo antes vertido, podemos desglosar el siguiente esquema:



En efecto, en la ley tributaria además de los preceptos aplicables a quienes se encuentran en las condiciones previstas por el legislador para obligarse, existen numerosas normas de contenido diverso, dirigidas a distintas personas, concebidas para hacer eficaz la obligación fundamental del pago.

La recaudación de los tributos constituye un interés público de primera importancia que el Estado tiene el derecho y el deber de proteger enérgicamente, de la misma manera que cuida la higiene pública y la moral pública. Por esto las leyes fiscales no imponen sólo al deudor del tributo una obligación específicamente impositiva, en el sentido jurídico-técnico de la expresión; a todos los ciudadanos imponen ciertas obligaciones de carácter administrativo que no hacen nacer el vínculo de aquella naturaleza. La obligación de presentar una denuncia, de tolerar una inspección, de no pasar la línea aduanal con mercancías sino en los lugares establecidos, no constituyen obligaciones tributarias verdaderas, del mismo modo que en un sentido

jurídico-técnico no lo es la de presentar el ganado para una inspección sanitaria o la de someter a la censura previa las películas cinematográficas. Se trata sólo de obligaciones accesorias de la relación fundamental que se desarrolla entre el Estado y el contribuyente de derecho, y por consiguiente, de las relaciones accesorias que pueden referirse aún a terceras personas, sometidas al poder general administrativo de imperio; y esto no porque sean, o dejen de ser, parte de la relación impositiva.

2.3.1 Características Esenciales

Encontramos así, las características de la obligación tributaria, que a continuación se detallan:

Ante todo, debemos mencionar que se trata de una obligación *ex lege* cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

Es una obligación *ex lege*, ya que: La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales

Tampoco hay coincidencia en la naturaleza jurídica objetiva de los dos tipos de obligaciones: Las *ex-lege* de derecho privado son la materia de la teoría general civilística de las obligaciones, mientras las *ex-lege* de derecho público, comprendiendo las fiscales, corresponden a la teoría general de las prestaciones obligatorias de los particulares hacia la administración

La afinidad de los principios teóricos fundamentales de los que derivan las prestaciones administrativas en general y las impositivas en particular, no excluye, sin embargo, que éstas, en las fases sucesivas de su desarrollo, desde el punto de vista práctico y teórico constituyan una categoría autónoma por su objeto particular y por su fin especial, distintos del objeto y del fin de las que el Estado tiene derecho a exigir

Algunos escritores sostienen, de que no se encuentra en la ley la fuente de la obligación tributaria, sino en el hecho real que la ley liga al nacimiento de esa obligación. Esa tesis es errónea y se basa en una confusión de conceptos. Del hecho real no nace obligación alguna si la ley no establece este efecto, y por lo tanto, lo que determina el nacimiento de la obligación no es el hecho, sino la ley que le atribuye

una eficacia determinada. Del solo hecho no podría nacer una obligación en cualquier caso. Así como la obligación de pagar el precio, nace del contrato de compraventa tal como la ley lo regula, del mismo modo una obligación de derecho público nace de la ley que la origina. Aun cuando es cierto que bajo cierto aspecto el momento en el que surge esta relación pasiva del contribuyente es el de la manifestación del hecho, por ejemplo la compraventa, que la ley prevé como determinante del nacimiento de la obligación tributaria, sigue siendo exacto que la fuente de la obligación es siempre la ley que atribuye al hecho mismo ese efecto jurídico.

En ambos casos, *ex-lege* de derecho privado y de derecho público, la voluntad del legislador sustituye totalmente al consentimiento de las partes; y su diferencia se encuentra en que en las primeras la ley persigue la protección de un interés privado, y en las segundas de un interés público. En el último caso, la tutela no es indirecta y mediata, ya que el Estado actúa inmediata y directamente en su calidad de Órgano soberano. Es innecesario agregar que esta desigualdad sustancial entraña importantes consecuencias jurídicas respecto a los distintos grados y medios de protección estatuidos para cada una de esas categorías, la privada y la pública.

Hay que aclarar, que nacen por "voluntad unilateral" del legislador las obligaciones *ex-lege* en general y las de derecho público en particular. Esta expresión no significa que la voluntad del legislador, a pesar de su exteriorización formal, pueda crear de la nada una obligación.

"La circunstancia de que la obligación *ex-lege* esté ligada siempre y necesariamente a un hecho jurídico determinado, es bastante para eliminar la posibilidad de que el nacimiento de la obligación pueda manifestarse independientemente de la presencia de ciertos presupuestos concretamente individualizados, lo que en particular es aplicable a la obligación tributaria, cuyo nacimiento, está normalmente condicionado a la existencia de determinado índice de capacidad contributiva".¹⁰¹

La relación fiscal tiene que originarse en la reunión de las condiciones necesarias para la existencia de cualquier relación de ese género.

Se requiere por lo tanto:

¹⁰¹ PUGLIESE MARIO Op Cit p 249

"a) Una ley, o una orden que tenga valor formal de ley, que prevea que al presentarse un hecho determinado, nacerá una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

b) Un hecho, el previsto por la ley, como generador de una obligación tributaria en las condiciones objetivas y subjetivas determinadas por el legislador. Por lo tanto, un hecho jurídico, cabe decir, un hecho que no sea indiferente al derecho".¹⁰²

Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible

Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación. La voluntad del particular pretenderá adquirir o vender un bien, obtener un ingreso, realizar una operación, y la voluntad de la ley será generar la obligación

2.3.2 Nacimiento de la Obligación Tributaria.

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

La calificación de oficio del hecho jurídico que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria, surge necesariamente de la naturaleza misma de esta obligación específica, situación que no existe cuando no se requiere calificación porque el impuesto se determina en cantidad líquida por el solo hecho de la percepción de un ingreso, ni tampoco existe esa situación cuando alguien está obligado a someterse a inspecciones en los casos en que se sospeche una evasión fiscal o un fraude

No hay que olvidar, que según Mario Pugliese la obligación tributaria es unitaria y está constituida sólo por la obligación fundamental de dar. En virtud de numerosos

¹⁰² *Ibidem*

preceptos de las leyes tributarias que tienden a garantizar su plena ejecución, hay obligaciones accesorias a veces a cargo del deudor y en otras ocasiones de terceras personas extrañas a la relación fundamental del impuesto; obligaciones de naturaleza administrativa o de policía tributaria, sin las cuales el vínculo fundamental prácticamente no podría nacer o al menos no podrá concretarse

A este respecto señala que:

“El momento característico del nacimiento de la obligación es evidente: desde el punto de vista jurídico y cronológico, a él debe referirse la iniciación de todos los actos y procedimiento que directa o indirectamente afecten el vínculo obligatorio entre el Estado y el contribuyente, con la consecuencia de que si en cualquier época posterior se observa, al concretarse jurídicamente esa relación, que en el pasado ocurrió el hecho generador, ella cae bajo el dominio de las disposiciones legislativas vigentes en la época en que haya nacido y desde entonces comienza a correr el término de la prescripción establecido por la ley” ¹⁰³

Apoya lo anterior, la siguiente tesis que a continuación se transcribe:

OBLIGACION TRIBUTARIA.- Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo inquestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En

¹⁰³ *Ibidem*

consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad ¹⁰⁴

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

Esto quiere decir que, la realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación.

A su vez, permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esta situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide en forma absoluta en que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", ¹⁰⁵ como lo establecían nuestros códigos fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. En materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

Con mayor claridad, el mismo Tribunal precisa el alcance del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, al decir: "Es incuestionable que el precepto contenido en el Artículo 31 del Código Fiscal de la Federación reproduce la tesis sostenida por Pugliese, en su derecho financiero, cuando afirma que el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta o realiza el acto jurídico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo. En tal virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como

¹⁰⁴ Tesis Jurisprudencial: I-J-68 R.T.F.F. Primera Época. Compendio 1937 a 1948. Pág. 249

¹⁰⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. Op. Cit. 1990. p. 102

resultado de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria. A él debe referirse desde el punto de vista cronológico y jurídico la iniciación de todos los fenómenos que directa o indirectamente conciernen a la relación obligatoria entre el Estado y el contribuyente. La obligación es siempre única; nace perfecta, con todos sus elementos en que se manifieste el hecho jurídico”¹⁰⁶

La obligación tributaria se diferencia de la obligación civil, en que la primera nace por efecto de la ley y nunca en virtud de la voluntad de las partes, como la segunda. En el derecho positivo vigente se encuentran los supuestos que dan origen al nacimiento de dicha obligación, que exige a todos aquellos pasivos, contribuyentes, el cumplimiento de la ley, la cual contiene normas impersonales, abstractas y de observancia general.

“Podemos llegar a percibir la diferencia entre el momento del nacimiento de una obligación de carácter tributaria y una civil. La primera nacerá y se extinguirá por ministerio de ley, sin que importe la voluntad de las partes, el sujeto pasivo queda en una relación con el Estado de supraordenación, es decir, que se encuentra obligado a acatar el mandamiento de la ley tributaria, ya que esta relación se da entre un contribuyente, ciudadano particular y el Estado, que en ese momento es representado por las autoridades hacendarias, las cuales tienen como principal obligación la de tutelar y proteger el interés público; por lo contrario, la obligación civil puede nacer y extinguirse por la voluntad de las partes, siempre y cuando no se llegue a afectar el interés público”¹⁰⁷

Por su parte, Ernesto Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y apoya lo que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone al respecto.

Es importante decir que, el Código Fiscal de la Federación vigente, ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, y en una sola disposición. En la actualidad en su artículo 6o sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que “las contribuciones se causan conforme se realizan las

¹⁰⁶ R.T.F. 1937-48, p. 249

¹⁰⁷ URBINA NANDAYAPA ARTURO Aspectos Básicos del Derecho Tributario Ed. Delamar S. A. de C. V. México 2000 p. 80

situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”¹⁰⁸

El todavía denominado, H Tribunal Fiscal de la Federación separó las tres etapas del crédito fiscal: su nacimiento, liquidación y exigibilidad, al decir: La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad; etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y, finalmente, su exigibilidad; siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento de la determinación en cantidad líquida, o sea el Acertamiento, según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad

En el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago. Por ejemplo, el artículo 1o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que están obligados al pago de este impuesto las personas que enajenen bienes. Por lo tanto será suficiente que alguien enajene un bien, es decir que realice la situación hipotética prevista por la disposición legal, para que dé nacimiento a la obligación fiscal que correrá a su cargo

Por consiguiente, “el nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el elemento vital de la relación jurídico-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica”¹⁰⁹

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

¹⁰⁸ Legislación Fiscal. Código Fiscal de la Federación. Op. Cit. pp. 3 y 4

¹⁰⁹ MABARAK CERECEDO DORICELA. Op. Cit. p. 152

servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular

2.3.3 El Hecho Imponible de la Obligación Tributaria.

La materia imponible es el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto y en el que directa o indirectamente tiene su origen

Asimismo, podemos señalar que “el hecho imponible es la expresión que denota la conducta o situación previa en la ley, que genera el crédito fiscal. Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previo por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por las normas”¹¹⁰

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible.

El hecho imponible para Dino Jarach “es el momento de la creación de la obligación, es decir, la concreción en la realidad de la vida, de esa circunstancia que abstractamente ha definido el legislador y este nacimiento no está supeditado a ninguna comprobación”¹¹¹

Jarach dice que hecho imponible es una expresión muy sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Habla de imponible y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es imponible, sino impuesto. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Así 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

¹¹⁰ GIL VALDIVIA GERARDO Voz Hecho Imponible Diccionario Jurídico Mexicano Ed Porrúa México 2001 15a edición tomo D-H p. 1573.

¹¹¹ Citado por URBINA NANDAYAPA ARTURO Op Cit p 81

se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, ya que en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley

Por su parte, para Sáinz de Bujanda el hecho imponible "puede ser definido como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria; o bien, es la manifestación de la realidad económica que se somete a imposición, siendo en términos más precisos, el objeto del impuesto, conocido también como hecho generador, es decir lo que grava"¹¹²

Respecto de este hecho imponible Sainz de Bujanda, siguiendo a Berliri, señala que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles

Para otro autor, el hecho imponible "es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general"¹¹³

No obstante ello, "el hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que, por efecto de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, no son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas precisamente en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados"¹¹⁴

¹¹² *Ibidem.*

¹¹³ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO, Op. Cit., 1990, pp. 101 y 102.

¹¹⁴ DINO JARACH El Hecho Imponible Ed Abeledo Perrot Buenos Aires 1982 3a edición p 167

El hecho imponible, por el principio de la capacidad contributiva, es siempre un hecho de naturaleza económica; la voluntad del particular es considerada importante en cuanto crea las circunstancias económicas que son relevantes en la definición del hecho imponible, no, al contrario, en cuanto se dirija a la elección, para la relación económica creada, de una disciplina jurídica, a menos que el hecho imponible, por expresa voluntad de la ley, sea concebido de manera absolutamente abstracta o formal.

Asimismo, es conveniente tener presente que debe distinguirse entre hecho imponible y el hecho generador, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario

De esta manera, una situación está determinada y personalizada, de conformidad con las circunstancias propias del contribuyente, al volverse personal, particular y concreta, materializando la situación del hecho generador en una obligación tributaria cierta y exigible por parte del sujeto activo

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos *hecho generador* y que en muchas ocasiones se confunde con el *hecho imponible*, por lo que resulta necesario, señalar que se tratan de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible "es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria";¹¹⁵ por lo tanto, se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte, "es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer".¹¹⁶

No sólo los hechos positivos pueden ser erigidos por el legislador en hechos imponibles, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino también lo que no se hace

¹¹⁵ DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO Op Cit 1990 p 101

¹¹⁶ *Ibidem*

2.3.3.1 Aspectos del Hecho Imponible

El hecho imponible, en cuanto presupuesto o hipótesis normativa, es un todo imprescindible. Sin embargo, posee varios aspectos; esto es, puede presentarse desde varios puntos de vista, de los que resultan los siguientes:

A) Aspecto legal: El principio de legalidad del que deviene la norma estricta de que los impuestos deberán estar establecidos en ley, principio constitucional del que devienen las leyes de la materia, ya que sin la definición de que deben establecerse en ley no existirá hecho generador.

Un elemento del presupuesto de hecho consiste en que debe estar expresamente establecido como tal por una norma jurídica que tenga el carácter de ley, tanto formal como materialmente.

Araujo Falcao señala que "el requisito de legalidad es, pues, un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación misma del hecho generador; y no únicamente un simple requisito de validez. Sin definición en ley no hay hecho generador"¹¹⁷

B) Aspecto personal: Será la cualidad que lleva a determinar quiénes son los sujetos de la obligación tributaria que ese mismo hecho generador nos dará a conocer al adecuar la norma abstracta al caso concreto.

C) Aspecto material: Se puede señalar, como todas aquellas circunstancias de un tiempo y lugar determinado referidas al objeto del tributo que enmarca ese hecho generador.

D) Aspecto temporal: Es el momento en que se realiza ese hecho generador, lo que nos permite conocer bajo el imperio de qué ley se dió el hecho fáctico que se produjo el hecho generador, en el momento de causa y efecto de la norma, su adecuación a la realidad.

De gran importancia es el aspecto temporal del hecho imponible para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal se observa que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación

¹¹⁷ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 418

fiscal autónoma; por ejemplo los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, ya que cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo

Los periódicos son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; por ejemplo, los previstos en los Impuestos Sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, al periodo de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal. el que por regla general es de un año, pero que en el caso de sociedades mercantiles, en casos de excepción, puede ser menor o mayor

El cual debe reunir los siguientes requisitos:

- a) El ejercicio regular abarcará siempre 12 meses y el irregular un período menor; y
- b) Los ejercicios terminarán el día último del mes calendario que se elija. En el caso de liquidación de una persona moral, durante todo el tiempo que dure la liquidación habrá un ejercicio

Giannini ha escrito que para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo y en general, los autores están de acuerdo en que el tiempo es un elemento del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Sáinz de Bujanda señala que el tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que el presupuesto plantea y en particular los siguientes:

- a) La estructura temporal del hecho imponible;
 - b) El momento del nacimiento de la obligación tributaria;
 - c) El momento de la exigibilidad de la prestación tributaria, y
 - d) La ley aplicable para la determinación del origen de la obligación
- E) Aspecto espacial: Es el lugar en el que se produjo el hecho generador, para saber qué ley será aplicada en el ámbito espacial de validez de la norma tributaria

De donde se desprende que este aspecto, "es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio y, por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que su poder corresponda"¹¹⁸

Cuando se trata de hechos generadores que se han producido íntegramente en el territorio nacional, no existe duda que el crédito tributario se ha producido en favor del ente que tiene soberanía tributaria en ese territorio y que cuando se ha producido íntegramente en el extranjero, sin producir efectos en el territorio nacional, no se ha generado ningún crédito fiscal a favor del ente que ejerce soberanía sobre ese territorio

En cambio, cuando el hecho generador se ha producido en el extranjero, pero produce efectos en el territorio nacional, por ejemplo una compraventa celebrada en el extranjero sobre un bien inmueble ubicado en territorio mexicano, o un negocio que produce un ingreso a favor de un sujeto que tiene su domicilio o su residencia en el territorio mexicano, esos efectos hacen que el hecho generador produzca un crédito tributario a favor del Estado mexicano

El problema se presenta cuando resulta dudoso determinar en qué lugar se ha producido el hecho generador, por ejemplo, un contrato de compraventa celebrado por teléfono entre partes residentes en distintos países o una actividad productora de renta realizada dentro de una embajada

Puede suceder también que el hecho generador se realice parte dentro del territorio de un Estado y parte fuera de él, dando lugar a pretensiones por parte de ambas entidades Sáinz de Bujanda, siguiendo el criterio de territorialidad considera que la solución debe consistir, en términos generales, en considerar que el hecho imponible ha tenido lugar íntegramente en un solo Estado: precisamente en aquél en cuyo territorio se haya producido el último elemento que sea indispensable para configurar el presupuesto legal Esta fórmula se apoya en la consideración de que el hecho imponible no puede existir a medias, sino en su integridad; es decir, en que no existe hecho imponible en tanto no concurren todos los elementos exigidos por la normativa

¹¹⁸ Ibidem

tributaria para que surja la figura típica que la ley prevé. El hecho imponible habrá, por tanto, de estimarse producido allí donde se completen todos los elementos que la constituyen.

F) Aspecto cuantitativo: Lo podemos entender como, la mediación que nos harán las normas jurídicas de conformidad con esos parámetros que la misma ley ha establecido y de esta manera saber cuál ha sido el hecho generador.

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así no porque en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva y, además, porque sería contrario al principio de igualdad y, por lo tanto, injusto que los contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito. Así, por ejemplo, el impuesto de importación se causa no sólo por las mercancías que se introducen legalmente al país, sino también por las que entran de contrabando.

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular dá origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

2.3.4 La Causa de la Obligación Fiscal

Solamente una ley constitucionalmente válida podría suspender o limitar la calificación de un tributo. La renuncia no autorizada por la ley a exigir el pago de un tributo a un contribuyente, sería contraria, desde un punto de vista general, a los principios éticos y constitucionales que rigen a los Estados modernos, y desde un punto de vista particular, a los preceptos concretos del derecho positivo, que exigen que todos los ciudadanos contribuyan a los gastos públicos en proporción a su patrimonio; en las

disposiciones de las leyes tributarias siempre se encuentra una orden dirigida a todos los contribuyentes, o un precepto aplicable a todos los objetos imponibles

En este sentido el concepto de causa tiene una verdadera función de principio general de derecho tributario, y resulta al mismo tiempo ser relevante y eficaz en la práctica, no tanto porque pueda contraponerse o sea superior a la ley positiva, sino porque proporciona un criterio rector fundamental a quienes sean responsables de la aplicación, o tengan a su cargo la interpretación de las leyes tributarias

En efecto, "el concepto de causa no es sino la relación, o mejor dicho la manera de justificar la relación, entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la *ratio legis*, que necesariamente debe existir para que pueda nacer una obligación tributaria válida"¹¹⁹

La elaboración doctrinal de la causa de la obligación tributaria tiene, en consecuencia, un verdadero valor y sentido jurídico tanto desde el punto de vista teórico, como desde el práctico-técnico, de manera que se justifica incluirla dentro de los elementos constitutivos de la obligación misma, entendiéndola siempre no como un elemento específico de causalidad, sino como un concepto general ético y jurídico que rige el desarrollo del fenómeno del impuesto

En otras palabras, "este concepto se refiere al elemento que une a dos supuestos que necesariamente deben corresponderse para que la obligación fiscal pueda nacer: a) la norma legal y, b) la situación prevista por ella como hecho generador"¹²⁰

En medio de estos supuestos se encuentra un factor muy importante, que es la capacidad contributiva del sujeto. Esta capacidad, para la mayoría de los tratadistas de la materia, es lo que se denomina causa de la obligación fiscal. En efecto, no es suficiente que el Estado necesite recursos económicos para satisfacer los gastos públicos, como tampoco lo será el hecho de que, en un régimen jurídico determinado, el Estado expida mediante una ley la contribución que le dará derecho a cobrar las sumas de dinero que destinará a los mencionados gastos públicos, sino que también, las contribuciones decretadas, deben dirigirse a las personas que tengan capacidad contributiva, al no hacerlo así, y aplicar leyes contributivas indiscriminadamente, sin

¹¹⁹ PUGLIESE MARIO, Op. Cit., p. 229.

¹²⁰ MABARAK CERECEDÓ DORICELA Op. Cit. p. 151

reparar en la capacidad económica de los sujetos pasivos es caer en un régimen despótico e inconstitucional. Los conceptos de equidad y proporcionalidad adquieren aquí un significado muy importante para la legalidad de un sistema tributario determinado.

Es decir, que es objeto de la obligación tributaria la parte alicuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

A su vez, Mario Pugliese señala que: "la obligación tributaria, como cualquiera otra, tiene una causa que, en el sentido y dentro de los límites que después precisamente, justifica el cobro al que están sometidos los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes"¹²¹

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 su parte, Griziotti, quien afirma que "la causa del impuesto, es decir, el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas, es decir, de manera más amplia, en las ventajas directas o indirectas que tiene el contribuyente por pertenecer a la colectividad, a través de los servicios públicos, o por los beneficios intangibles que recibe de la vida social. Según los resultados de Griziotti, este concepto debería de ser más específico, en el sentido de que, en tanto que la causa general del impuesto se encuentra en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias reside en la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La cual puede considerarse como el índice de ventajas generales y particulares de que goce el contribuyente, o bien, según la opinión de Ranelletti, por sí misma, como

¹²¹PUGLIESE MARIO Op Cit p 225

causa específica del tributo; así se colocaría el eslabón que une el fundamento jurídico y al contenido económico del fenómeno financiero".¹²²

La causa en el derecho tributario. Desde el punto de vista general se debe atribuir a ese concepto un contenido ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar los tributos

El hecho de afirmar la exigencia ética para el Estado, para los contribuyentes y para todas las clases sociales, de que cualquier obligación tributaria deba encontrar su justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir a las cargas públicas y en las ventajas generales y particulares que cada individuo deriva del mantenimiento de la convivencia civil, no significa la afirmación concreta de un principio transformador, sino establece como base y fundamento del fenómeno del impuesto la justicia tributaria, que es la justicia distributiva y conmutativa que debe regir a los Estados

Ahora bien, "el momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros, exportación e importación, los actos de causación se realizan en el momento en que se salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc".¹²³

Se ha sostenido que la causa es lo que determina esencialmente al contratante a obligarse y constituye el fin directo e inmediato perseguido, identificándose con la causa final

2.3.5 Determinación de la Obligación Tributaria

Del vocablo determinar, es necesario señalar que significa: "fijar los términos de una cosa; distinguir, discernir, señalar una cosa para algún efecto"¹²⁴

¹²² Ibidem

¹²³ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. Op Cit p. 271

¹²⁴ MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 152

“Esta figura se estableció en el país a partir de la aparición del libro del Mario Pugliese, titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma español que utilizó la palabra italiana *accertamento* que dió origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal”¹²⁵

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

- Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado
- Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan 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

“Doctrinalmente ha sido definida, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse en los presupuestos fácticos previstos”¹²⁶

Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar.

Entonces, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o *quantum* de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de

¹²⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO Principios de Derecho Tributario Ed Limusa México 1997 3a edición p 108

¹²⁶ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 555

ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden

De esta forma, Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación” ¹²⁷

Por su parte, Jarach afirma que “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva” ¹²⁸

Esto es, un acto jurídico del sujeto pasivo, como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

Otro autor señala que, “determinar una obligación fiscal significa constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento” ¹²⁹

La determinación de la obligación consistirá entonces en la serie de actos que tendrá que realizar el sujeto pasivo, y que consisten en asentar en el documento de la declaración los datos que exijan las autoridades fiscales, ya que en este caso estaría distinguiendo, señalando, fijando los términos de la obligación. En estas condiciones, “por determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar:

- 1) Que la obligación ha nacido y,
- 2) Que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento” ¹³⁰

Por lo que, se puede decir que, 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

¹²⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, Op. Cit. p. 121.

¹²⁸ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA, Op. Cit. p. 556

¹²⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO, Op. Cit., p. 348.

¹³⁰ MABARAK CERECEDO DORICELA Op. Cit. pp. 152 y 153

Emilio Margáin señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

1. La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.
2. Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal es muy importante conocer el concepto de base del tributo. La base del tributo es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida.

La base de la determinación fiscal es la propia declaración del contribuyente, incluso las declaraciones complementarias. Las cuales se pueden presentar en dos momentos, antes de iniciadas las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y después de iniciadas estas comprobaciones, en cuyo caso, deben pagarse las multas que determine la autoridad y acepte como correctas el contribuyente.

Así tenemos que, la determinación fiscal es el documento por medio del cual la autoridad fiscal de manera expresa establece un crédito fiscal a cargo del contribuyente junto con los accesorios que debe pagar por haber incumplido cabalmente sus obligaciones.

El documento en que consta la resolución que emite la autoridad fiscal y se determina un crédito fiscal a cargo del contribuyente permite tanto a la autoridad fiscal como al contribuyente el conocer la existencia de la cantidad líquida que debe pagar uno a favor del otro.

En tal virtud, procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como resultado de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria. A él debe referirse desde el punto de vista cronológico y jurídico la iniciación de todos los fenómenos que directa e indirectamente conciernen la relación obligatoria entre el Estado y el contribuyente. La obligación es siempre única; nace perfecta, con todos los elementos en que se manifieste el hecho jurídico.

A este respecto, el antes llamado Tribunal Fiscal de la Federación, a propósito del pago afirma: el pago no significa, por sí solo, consentimiento tácito y menos expreso con la determinación que le sirve de fuente, porque de la simple circunstancia de verificar un pago, no puede en forma razonable concluirse, lógica ni jurídicamente, la existencia de consentir con la determinación que ha engendrado el crédito, pues para que exista consentimiento tácito éste debe inferirse de modo indubitable y la sola circunstancia de verificar un pago, no puede servir para llegar por medio de una inferencia lógica a la conclusión de que se ha consentido la determinación que da nacimiento al crédito (Prontuario, Vol III pág 30 Revista, números 93 y 94, pág 133)

El H Tribunal Fiscal separó las tres etapas del crédito fiscal: su nacimiento, liquidación y exigibilidad, al decir: la relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad; etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida (Revista Tomo 12 pág 5896)

A este respecto, Francisco de la Garza, señala que "todo hecho generador requiere la determinación. No sólo tratándose de impuestos con parámetros complejos y alícuotas progresivas, sino aun de los más simples. En todos los hechos generadores es necesario que alguien, sea el sujeto pasivo o sea la Administración, constaten la realización del hecho generador, atribuyan o reconozcan la atribución en relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago " ¹³¹

¹³¹ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 557

Sin embargo, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, ya que la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. Es decir, al coincidir el particular en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en ese momento y no por actos posteriores de la administración, surge la obligación tributaria a su cargo.

2.3.6 Liquidación de la Obligación Tributaria

Se siguen utilizando las dos palabras para referirse a estas dos importantes fases de la obligación fiscal. En resumen, determinar y liquidar no son conceptos sinónimos como muchos teóricos de la materia lo señalan, sino que son conceptos que, aunque se complementan mutuamente, ocurren en momentos diferentes, y poseen su propia y distintiva significación. En efecto, si bien determinar una obligación fiscal significa constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento, por liquidar una obligación fiscal debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo. Por lo tanto liquidar es: "Hacer el ajuste formal de una cuenta; poner término a una cosa o a un estado de cosas".¹³²

En concreto, el significado liquidar se restringe a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, en cambio, la acción de determinar una obligación, que es previa a la liquidación, es la práctica de una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación. En la práctica por simpleza se engloba en el concepto de liquidación a las dos acciones, la de determinar y la de liquidar la obligación fiscal, pero técnicamente, ambos conceptos tienen significados diferentes.

Hay que hacer hincapié, que el Código Fiscal de la Federación, no hace referencia alguna respecto de su diferenciación, sin embargo en la práctica existe una diferencia, que permite identificar una de la otra, es decir, la liquidación se realiza en la última acta parcial de la visita o en su caso en el acta final, para fijar la cantidad a pagar.

¹³² *Ibidem*

O bien, a través de un escrito, donde se desvirtúan hechos u omisiones, sin embargo, esto casi no ocurre, por lo regular el contribuyente se espera a la liquidación del crédito para impugnarlo, ante el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

En cambio, la determinación se lleva a cabo cuando la autoridad, a través de un oficio en el que funda y motiva el crédito fiscal, esto es, señala el crédito principal (sus accesorios, multas y recargos).

A mayor abundamiento, la liquidación es a través de la revisión (actas) y el contribuyente tendrá 20 días para desvirtuar hechos u omisiones, a través de un derecho que ejercita el particular con la finalidad de rectificar algún error en que pudo haber incurrido la autoridad al realizar la revisión

La autoridad hace la rectificación, en el acta final de esos hechos u omisiones. En la misma, realiza el estudio y no hay obligación de fundar y motivar a diferencia de que en la determinación sí existe tal obligación.

El Derecho Fiscal Mexicano tiene, respecto del pago una modalidad muy particular. Aun el pago legal y doctrinariamente, cuya característica sería la espontaneidad, es decir, el pago voluntario, no significa la conformidad de la liquidación del crédito fiscal. En otras palabras el pago está sujeto a las resultas de los principios jurídicos generales: "devolución del pago de lo indebido" y, "nadie puede enriquecerse a costa de otro".

Se pueden distinguir los siguientes casos, a propósito del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

- a) El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal. En este caso, primero se paga el futuro crédito y después se realizan los actos generadores del mismo. Por regla general esto se encuentra establecido en aquellos impuestos que tienen por objeto mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación
- b) El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal. En este caso coinciden los momentos de causación y de pago, es decir, el gravamen se paga en

el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.

- c) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos si se hace cómodo el pago.

2.3.7 La Exigibilidad de la Obligación Tributaria

“Cuando la obligación tributaria ha nacido, se encuentra determinada en cantidad líquida y el deudor ha dejado transcurrir el plazo fijado por la ley para su pago, sin que haya realizado el entero correspondiente, entonces el crédito se convierte en exigible”¹³³

Es la concurrencia lógica derivada de la inobservancia de la disposición normativa, misma que, llegado el momento, hay que recordar que es coercitiva, y que sus extremos han de cumplirse aun en contra de la voluntad del obligado a acatarla

Que una obligación tributaria devenga en exigible, produce las siguientes consecuencias jurídicas:

- a) La imposición de recargos y multas
- b) La instauración del procedimiento económico coactivo, con el objeto de requerir en una forma obligatoria el entero del impuesto, suerte principal y sus accesorios legales
- c) El cobro de gastos de ejecución, que consiste en el pago de las erogaciones que hace el fisco como consecuencia del mencionado procedimiento.

Una vez determinada la obligación contributiva, la ley fija un término legal para proceder al entero del gravamen y en cuyo caso de incumplimiento se estará incurriendo por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario en una infracción o contravención a la norma jurídica que estatuye ese deber, y en esas condiciones, el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución formule la liquidación del tributo y ordene a un ejecutor fiscal requerir el

¹³³ MURILLO BELMONTES FRANCISCO Op Cit pp 142 y 143

entero conducente, y en su caso embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada

Por su parte, Arrijo Vizcaino dice que: "Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente" ¹³⁴

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal que se exponga a ella, ya que presupone una actividad de renuncia o negligencia frente al operativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco. Con relación a lo anterior, podemos señalar que, la diferencia que existe entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad. El nacimiento consiste en la aparición o la creación de un vínculo entre el acreedor y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público titular del crédito tributario, esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación" ¹³⁵

De este modo, también se puede señalar la exigibilidad de la obligación fiscal. La cual es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

El Código Fiscal de la Federación vigente no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el Código de 1967

Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución

¹³⁴ Citado por SANCHEZ GOMEZ, NARCISO, Op. Cit. p. 356

¹³⁵ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op. Cit. p. 576

2.3.8 La Extinción de la Obligación Tributaria

Y en efecto, "las obligaciones nacen para morir"¹³⁶

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde se deriva que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, etc., serán el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal.

De igual forma, la obligación fiscal se extingue cuando se da cumplimiento a la misma, o bien por el paso del tiempo, caducidad o prescripción. En caso de incumplimiento, la autoridad fiscal tiene a su alcance las facultades sancionadoras y ejecutoras para poder lograr el cumplimiento de las obligaciones, aún en contra de la voluntad del contribuyente. Lo anterior da origen a la aplicación del procedimiento de la obligación principal, y a la aplicación de sanciones en lo que respecta al incumplimiento de las obligaciones secundarias.

De tal suerte que en materia de impuestos no se concibe que exista la posibilidad de extinguir las obligaciones tributarias ya surgidas, por el mero acuerdo entre acreedor y deudor, sino tan sólo por la aplicación rigurosa de las normas en las que imperativamente se señalan los modos y el tiempo en que las prestaciones tributarias pueden exigirse coactivamente por la administración, o recibirse por ésta como consecuencia de un impulso espontáneo de los sujetos obligados al pago, la existencia de los vínculos legalmente surgidos no desaparecerán hasta que sobrevenga el momento en que la propia ley decreta la posibilidad o la necesidad de que aquéllos se extingan.

Sin embargo, no siempre es fácil determinar el momento en que el pago extingue la obligación tributaria, lo que tiene importancia práctica porque de la fecha del pago y

¹³⁶ Cfr. RUIZ GALLARDÓN JOSÉ M. Derecho Civil Obligaciones Madrid 1957 p. 253.

de la consiguiente liberación del adeudo al Estado, puede depender la procedencia de sanciones previstas por el legislador contra los contribuyentes morosos.

Para precisar en que fecha puede decirse que una obligación tributaria se extingue, se puede decir que será: cuando en la forma prescrita por la ley, el sujeto pasivo o cualquier persona que lo sustituya paga el impuesto objeto de la obligación

Todas las relaciones que puedan desarrollarse entre quien haya pagado y el deudor real del tributo (o terceras personas), se inician en un momento posterior al de la extinción de la obligación tributaria, ya sea que tales relaciones deriven de un derecho contractual o legal para recuperar lo pagado, de una acción por enriquecimiento sin causa o de una traslación económica del tributo hecha por el deudor directo al contribuyente de hecho

Por lo tanto, se producen los efectos del pago cuando existe una relación directa entre el Estado y el sujeto pasivo designado por la ley, o bien lo que es jurídicamente indiferente entre el Estado y quien voluntariamente sustituya al sujeto pasivo al ejecutar el pago

Se ha discutido sobre el momento de la extinción de la obligación al hacerse el pago en virtud del precepto de *solvete et repete* (el cumplimiento es anterior a la calificación) Si bien esta hipótesis el pago fuere una garantía constituida por el contribuyente, éste se beneficiaría de una condonación concedida por la ley durante la tramitación del juicio. Pero se ha establecido que el pago hecho con base en este precepto, tiene un carácter definitivo y extingue el adeudo, puesto que ninguna disposición legal permite atribuirle el carácter de una caución

2.4 Los Elementos de la Obligación Tributaria

Como en toda obligación jurídica encontramos diferentes elementos de la obligación fiscal, que son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La presencia de estos elementos es importante para que la obligación pueda tener vida jurídica. La falta de alguno de ellos, la obligación no existe, no ha nacido, ya que todos son vitales para la existencia de la obligación

Dado el carácter personal de la obligación tributaria, es evidente que para que el pago constituya justo una forma de extinguirla requiere por una parte determinados

atributos de parte de los sujetos pagador y perceptor del pago y por otra parte que el pago satisfaga ciertos requisitos; hay quienes por su parte prefieren hablar de los requisitos subjetivos del pago, de los cuales se señala:

a) Sujetos legitimados para recibir el pago

Para que el pago produzca el efecto liberatorio se requiere que el Órgano que reciba el pago tenga atribuida competencia para ello, o bien, actúe como sujeto perceptor en los términos de una autorización; en el primer caso, se estaría ante un Órgano de la administración hacendaria que resulta competente para tal efecto; en el segundo caso, las instituciones bancarias que actúan como sujetos auxiliares en la función recaudadora en los términos de una autorización.

b) Sujetos legitimados para el pago

En principio debe decirse que se encuentra legitimado para efectuar el pago el sujeto pasivo, es decir aquel sujeto realizador del elemento objetivo del hecho imponible; además el sujeto responsable, que en términos generales y de conformidad con la terminología utilizada por el legislador coincide con el solidario o deudor por deuda ajena; por supuesto que dichos sujetos pueden pagar por sí o a través de sus representantes

Así de manera específica se señalan como elementos de la obligación:

- a) Subjetivos. El sujeto activo en el Derecho Fiscal es la autoridad: Federal, Estatal o Municipal. El sujeto pasivo es el contribuyente
- b) Un objeto.
- c) Una relación jurídica que se establece entre el deudor (sujeto pasivo o contribuyente) y el acreedor (autoridad fiscal). Las fuentes más comunes de las obligaciones del Derecho Común, son los contratos y la ley. Mientras las obligaciones en el Derecho Común nacen de los contratos, las obligaciones fiscales no nacen de un contrato entre los particulares y el Estado. Las obligaciones fiscales nacen de la ley de la materia.

La relación tributaria es, además, una relación obligatoria. Esto significa que es una relación de naturaleza personal y no de naturaleza real.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Según Dino Jarach, “los derechos y las obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley; no hay una superioridad de una de las partes sobre la otra; la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas; asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los Órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias. Bajo la disciplina jurídica del derecho tributario material, fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica, como el deudor y el acreedor de la relación obligatoria del derecho privado”¹³⁷

2.4.1. El Sujeto Activo

A este respecto podemos decir que, “son sujetos activos de la relación tributaria porque tiene el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud”¹³⁸

Así las cosas, el sujeto activo, es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa prestación, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, en favor de la satisfacción del interés social.

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado Federal, ya que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria

De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la

¹³⁷ JARACH DINO, Op. Cit., p. 57

¹³⁸ FLORES ZAVALA ERNESTO Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed Porrúa México 1998 32a edición p 53

Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, actividad encomendada a los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.

Los sujetos activos son aquellos que tienen el derecho y la obligación de cobrar los impuestos.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente.

Así, dicho sujeto recae por lo general en el fisco, "entendiéndose por tal el Órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal. Excepcionalmente el gobernado asume el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-fiscal, pero esto sólo sucede cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquéllos adquieren el derecho de hacer acreditamiento o compensaciones de créditos fiscales".¹³⁹

No obstante lo anterior, y como la regla general establece que el fisco figure casi siempre como sujeto activo de la obligación, y el gobernado como sujeto pasivo. Al hacerse aquí el análisis del sujeto activo en todas sus acciones y actitudes, se deberá entender que se está haciendo referencia a la autoridad fiscal.

El fisco está representado por el Órgano estatal al que se le otorga la facultad constitucional de exigir aun coactivamente, el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales.

¹³⁹ MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 132

Además del Estado hay otros sujetos activos de la relación obligatoria tributaria, que tienen una soberanía financiera subordinada en un doble sentido: bien porque cuando el Estado no la ejerce directamente, la soberanía en materia tributaria dimana de una delegación general que el Estado ha hecho por una vía legislativa, bien porque efectivamente los sujetos activos de que se trata pueden establecer y cobrar tributos sólo en la medida y entre los límites específicamente fijados por el Estado. Es así cuando a los particulares mediante una concesión se les concede la facultad de aplicar algunos impuestos y determinar su monto; facultad no autónoma que deriva de un acto unilateral del Estado y que puede ser ejercida sólo dentro de los límites de la concesión misma, que para esos fines no es un pacto bilateral.

Sobre este aspecto es necesario precisar que el carácter de sujeto activo que asume el fisco presenta en la doctrina las siguientes características:

En forma unánime los tratadistas afirman que en la obligación tributaria el carácter de sujeto activo recae invariablemente en el fisco, en consecuencia, no se admite que un particular pueda adoptar ese carácter, ya que afirman que como ya se superó la etapa en la que el Estado remataba en favor de un particular un gravamen fiscal, y le daba la posibilidad de subrogarse en los derechos del ente público, y la facultad legal de exigir a los gobernados el cumplimiento de sus deberes tributarios, ya no en favor del Estado, sino de la persona que había pagado al fisco el monto de los impuestos previamente determinados, ya que éste le había cedido sus derechos de recaudador tributario.

En este orden de ideas, si bien en la relación jurídico-tributaria ya no es posible considerar al particular como sujeto activo de la obligación, sí es posible en cambio presenciar el caso de particulares como sujetos activos de la obligación fiscal, en donde se contemplan no sólo obligaciones de hacer, no hacer y permitir o tolerar, sino también obligaciones de dar, como es el caso de devoluciones de tributos indebidamente percibidos por el fisco en una situación determinada.

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias. La principal es la obligación que tienen las autoridades fiscales de exigir el pago del impuesto, sin discriminación alguna, según sus atribuciones, esto es, "no es un

derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado”¹⁴⁰

Las obligaciones secundarias son las que consisten en determinar el crédito fiscal para hacer posible una percepción; de controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y evitar la evasión de impuestos

2.4.2 El Sujeto Pasivo

El Código Fiscal de 1981, no contiene una definición, de lo que es sujeto pasivo, como sí la tenían los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, sin embargo, por lo que respecta al sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario, se puede decir que “será aquel que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas”¹⁴¹

El sujeto pasivo de un crédito fiscal, llamado también causante o contribuyente, en muchas leyes tributarias, es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que lo realiza

El Código Fiscal de la Federación denomina “contribuyente” al sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero no lo define. No obstante, sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal

Recibe tal nombre la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada en favor del fisco. La calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados. Ahora bien, aunque no es frecuente que esta calidad recaiga en el Estado, tampoco es improbable que pueda ocurrir. En efecto, en los casos que la ley tenga previstos de manera expresa, los entes públicos podrán tener este carácter. Esta situación se encuentra en diferentes preceptos de la legislación mexicana. Por ejemplo, el artículo 1o del Código Fiscal de la Federación, que es el que se refiere a los sujetos pasivos,

¹⁴⁰ FLORES ZAVALA, ERNESTO, Op. Cit. p. 58

¹⁴¹ PUGLIESE MARIO Op. Cit. pp. 170 y 171

expresa que el Gobierno Federal quedará obligado a pagar contribuciones cuando las leyes tributarias así lo dispongan.

Así, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley.

El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica de derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.

Por lo anterior, el sujeto pasivo de la obligación fiscal será la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

No siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo.

El sujeto pasivo del impuesto también tiene obligaciones principales y obligaciones secundarias. La principal obligación del sujeto pasivo del impuesto es la de pagar el crédito fiscal que ha nacido de la ley.

Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo del impuesto son: Obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar.

A este respecto Mario Pugliese señala que: "sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal"¹⁴²

¹⁴² PUGLIESE MARIO Op Cit p 173

Se prefiere distinguir al titular del adeudo del tercero con responsabilidad del pago, denominado al primero deudor o responsable directo y al segundo deducido o responsable indirecto

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del cumplimiento de una obligación legal. Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago podemos citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados por éste sean satisfechos oportunamente; o similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus empleados.

De conformidad con las disposiciones aplicables a cada caso, la obligación de pago recae sobre quien realice los actos o hechos que la hayan generado. En el derecho tributario es frecuente que las obligaciones legales en materia fiscal establezcan que este pago también pueda ser hecho por otras personas a las que se les asigna el carácter de deudores, no por adeudo propio, sino por adeudo ajeno. A estas personas se les denomina específicamente deudores o responsables solidarios. Las disposiciones legales previenen de manera limitativa los casos y las condiciones en que esas personas adquieren responsabilidad solidaria frente al fisco, para el pago o solventación de las obligaciones fiscales.

El pago puede ser hecho también por un tercero, aunque el deudor lo ignore, o aun en contra de su voluntad, a condición de que se haga a su nombre. En estos casos la obligación fiscal también se extingue ya que, en última instancia, al fisco no le interesa quién haga materialmente el pago, sino que se pague la obligación pecuniaria adeudada.

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.

Sobre este problema, la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, pueden reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene

que, aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, pues siempre que se este frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, *independientemente del tratamiento que les dé el Derecho Privado a propósito de la personalidad*, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permitan que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una entidad diferente a los miembros que la forman, y que se convierten, en sí mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndoseles, así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal

De lo anterior podemos concluir que, la relación tributaria como toda relación jurídica tiene básicamente dos sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo es el titular y beneficiario del derecho, en tanto que el sujeto pasivo es el obligado. De esta manera el sujeto pasivo deberá realizar directa o indirectamente cierta actividad en beneficio del sujeto activo, teniendo ésta un contenido económico, que es lo que viene a ser específicamente la contribución a favor del Estado y a cargo del sujeto pasivo (contribuyente del impuesto); contribución que no siempre incide en el patrimonio del sujeto pasivo en virtud de la posibilidad que tiene éste, por disposición expresa de la ley, de trasladar el gravamen (impuesto) al patrimonio de un tercero ajeno a la relación jurídica (repercusión) o bien por la existencia de un responsable solidario

Es aquí donde nace el vínculo entre el particular y el Estado, este último como ente dotado de facultad para ejercer, llegado el caso, el poder coercitivo, que obligará al particular a aportar su pago en concepto de contribución a favor del Estado, es decir, una relación de subordinación entre el particular y el Estado.

Por lo que, la ley tributaria considera, varias calidades y atributos de los sujetos pasivos del Derecho Fiscal, los siguientes: capacidad, nombre, patrimonio y domicilio.

2.4.2.1 La Capacidad del Sujeto Pasivo.

"Del latín *capacitas*, aptitud o suficiencia para alguna cosa" ¹⁴³

La Doctrina civilista respecto de la capacidad es plenamente aplicable a la materia fiscal. Se han distinguido dos clases de capacidades: "de goce y de ejercicio La de goce es la aptitud legal para adquirir derechos y contraer obligaciones. La de ejercicio es la aptitud legal para comparecer en juicio La capacidad de goce es la regla general; es decir, todos los individuos la tienen y por una ficción de la ley, la poseen, aún los que todavía no han nacido. En cambio la capacidad de ejercicio, si bien es regla general, por los incapaces, la ejercerán los titulares de la patria potestad" ¹⁴⁴

El artículo 197 del Código Fiscal afirma: "El actor deberá acompañar con su instancia los documentos justificativos de su personalidad, cuando no gestione a nombre propio, a menos que compruebe que dicha personalidad le ha sido reconocida en el procedimiento dentro del cual haya emanado la resolución que se reclame" ¹⁴⁵ La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, ya que no son aplicables necesariamente a aquél los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del Derecho se han elaborado. Por ejemplo, en el Derecho Privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida. En todo caso, la única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tengan un representante legal y, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino

¹⁴³ GONZALEZ RUIZ SAMUEL ANTONIO Voz Capacidad Diccionario Jurídico Mexicano Ed Porrúa México 2001 15a edición tomo A-CH. p. 397.

¹⁴⁴ PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO Op Cit 1978 p. 107

¹⁴⁵ Ibidem

por conducto de su representante legítimo. Por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach, "la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponible"¹⁴⁶

Asimismo, "El principio de capacidad contributiva supone el conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y prevista por la ley"¹⁴⁷

Jarach sostiene que la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponible

"Se suele afirmar que la diferencia entre la capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto es cierto; sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que *prima facie* debería serle atribuido, se atribuya a un sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo"¹⁴⁸

Por lo anterior, la capacidad contributiva en materia fiscal, "es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de su riqueza, de sus ingresos, o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos"¹⁴⁹

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al señalar en la siguiente tesis, su concepto de capacidad jurídica

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de

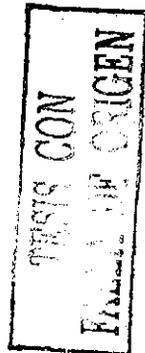
¹⁴⁶ Citado por Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 1986, p. 151.

¹⁴⁷ (G. Ahumada, Tratado de Finanzas Públicas Página 256. Tomo I.) Véase PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO 1978 Op Cit p 60.

¹⁴⁸ DINO JARACH, Op. Cit., p. 189.

¹⁴⁹ GONZÁLEZ RUIZ SAMUEL ANTONIO Voz Capacidad Diccionario Jurídico Mexicano A-CH Op Cit p 398

proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación¹⁵⁰



Para el Derecho Fiscal, solamente importa concretizar que una persona física o moral encuadra en la norma jurídica generadora del tributo, ya sea por detentar una riqueza, por percibir ganancias, utilidades, ingresos, una herencia, un premio o una donación, para que automáticamente sea sujeto pasivo de esa obligación, no obstante que sea o no mayor de edad, capaz o incapaz en el orden civil

Es importante, señalar que para los menores de edad y otras personas que son reconocidas como incapaces por el Derecho Civil, ejercen su derecho y cumplen con sus obligaciones legales en el orden tributario por medio de sus representantes legales, y en caso de cometerse alguna infracción relacionada con esa prestación fiscal, la sanción pertinente es aplicable al representante legal

2.4.2.1.1 Calidades y Atributos de los Sujetos Pasivos

En lo que se refiere a los sujetos pasivos, se dice que algunas circunstancias subjetivas como la edad, el estado civil y de familia, nacionalidad, religión, el sexo, la naturaleza legal de la sociedad, la profesión, arte u oficio, etc., modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo, son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso

¹⁵⁰ Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Torno: III Marzo de 1996 Tesis: P XXXI/96 P 437

De manera general se establece:

A) La edad

La edad tiene influencia, por ser uno de los factores determinantes de la capacidad tributaria para el cumplimiento de obligaciones de carácter formal y para poder intervenir en los procedimientos administrativos.

Tiene también relevancia, en cuanto que ciertos impuestos requieren que el sujeto tenga determinada edad para que pueda ser sujeto pasivo o porque se conceden determinados desgravamientos por razón de la edad.

B) El estado civil

"El estado civil de la persona es tomado en consideración principalmente en los gravámenes sobre los célibes y en aquellos que permiten al sujeto pasivo disminuir ingresos gravables en atención al estado civil que guardan sus hijos"¹⁵¹

Influye en las relaciones tributarias, ya sea por el carácter de soltero o de casado, o por las relaciones de concubinato, o bien por el grado de parentesco

C) La nacionalidad

La nacionalidad la podemos entender como el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para los gastos públicos de ese país, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cuál sea el lugar de origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes

No debe confundirse la nacionalidad como elemento configurativo del hecho imponible, con la nacionalidad como momento de vinculación del mismo hecho imponible, con el sujeto activo

Puede ser considerada como por tributos que gravan exclusivamente a extranjeros

Por ejemplo, los derechos por migración

D) Religión

En México, la religión es totalmente indiferente para la configuración de los hechos imponibles en la época actual

¹⁵¹ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. 1989 p. 279. El Estado de Tamaulipas estableció por el año de 1929 un impuesto a la soltería el cual fue declarado inconstitucional

Sin embargo, tiene influencia en cuatro aspectos principales:

1o Cuando se cobran impuestos especiales a determinadas corporaciones religiosas;

2o Cuando se les exceptúa de ciertos impuestos;

3o Cuando se establecen algunos gravámenes para ayuda de determinadas corporaciones, como sucedía en tiempos de la Colonia;

4o Cuando se les reconoce el derecho de establecer ciertos tributos considerándolas como organismos públicos”¹⁵²

E) El sexo

Ernesto Flores Zavala, señala que “el sexo de las personas influye en la relación tributaria en dos formas, o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos”¹⁵³

Como ejemplo del primer caso, se puede ofrecer el impuesto sobre los varones célibes que estuvo en vigor en el Estado de Tamaulipas durante algún tiempo, hace ya bastantes años y que fue derogado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo declaró violatorio de la Constitución Mexicana.

Como segundo ejemplo, el impuesto federal sobre herencias y legados (según la Ley del año de 1959) concede exenciones a la cónyuge o a la concubina cuando el único bien heredado sea un inmueble con valor no superior de \$150,000 00 y la porción heredada no exceda de \$30,000 00, y no rinda productos; o una reducción en el monto impuesto a favor de la cónyuge o la concubina cuando la porción heredada no exceda de \$60,000 00.

F) La ocupación

Tiene la influencia en el hecho imponible, y por consecuencia, en la relación tributaria.

Los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho

La fuente de los recursos individuales que sirve de base, para fijar la capacidad tributaria, es el rendimiento

Así, tres conceptos importantes que podemos encontrar y son:

¹⁵² FLORES ZAVALA, ERNESTO, Op Cit , p. 78.

¹⁵³ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 526

- El Capital. A su vez, su clasificación en: capital de consumo y capital productivo. Estas notas se referirán únicamente a individuos que satisfacen sus necesidades mediante su trabajo, sin considerar aquellos que pueden vivir sin ese esfuerzo, y los cuales carecen de significación económica.

- El Trabajo. El rendimiento es el producto del trabajo aplicado a la explotación del capital, mediante una actividad determinada.

- El Rendimiento implica forzosamente trabajar: es posterior al capital, algo nuevo que el hombre crea al explotar sus bienes. La distinción entre capital y rendimiento es clara, el capital está formado por los bienes, el rendimiento está constituido por sus frutos. Cuando el rendimiento produce mayores recursos en relación con las necesidades del individuo, el excedente puede formar el capital productivo, pero éste no puede ser considerado como rendimiento, porque el origen de éste se encuentra en la explotación de los bienes, no en la tendencia de los mismos.

Cuando una persona tiene varias explotaciones, obtiene varios rendimientos que en conjunto forman la renta, que es base completa para determinar la capacidad tributaria. Sin embargo, los sistemas tributarios en uso carecen de medios para fijar con exactitud la renta y se limitan a gravar el rendimiento.

El impuesto sobre el rendimiento, cuando se trata de grandes empresas que en su contabilidad anotan sus ingresos y gastos, pero en negocios pequeños los frutos no son controlables, principalmente porque se consumen sin estimación previa. Entonces el rendimiento se funda en indicios que las leyes luchan porque se aproximen a la exactitud.

Posible es que el cálculo del rendimiento por indicios sujetos a la estimación de las autoridades se aparte de la verdad, pero esto no significa la ineficacia del rendimiento como medida de la capacidad tributaria; lo único que demuestra es que esa forma de estimación es imperfecta, sin perderse las esperanzas de que sistemas más adecuados conduzcan al conocimiento exacto del rendimiento y, por tanto, de la capacidad tributaria.

Con relación a la capacidad Pugliese, señala: en lo concerniente al nacimiento de la obligación jurídica sustancial, considera normalmente la autonomía objetiva de una

situación patrimonial determinada, más bien que la capacidad subjetiva de su titular. Esto parece perfectamente lógico si consideramos que la obligación tributaria implica la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, susceptible de subsistir independientemente de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir la calidad de sujeto pasivo para los fines del derecho sustancial basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado suficientes para generar una capacidad contributiva. Así se explica fácilmente porqué el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo a un patrimonio que pasa por herencia a los hijos aún no nacidos de una persona viva, es decir, a una entidad económico distinta del patrimonio personal de los tutores nombrados para los hijos no natos o para los herederos sustitutos, en la hipótesis de que no nazcan los primeros.

La llamada capacidad económica y la conocida como capacidad contributiva son distintas, sin embargo se han manejado inadecuadamente. En este sentido, Francesco Moschetti señala que la capacidad contributiva es "aquella parte de la riqueza del particular que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada" ¹⁵⁴

En tanto el concepto de capacidad económica es posible entenderlo como aquella capacidad de gasto o de disfrute de los servicios públicos, conceptos un tanto difusos. John Due, señala lo siguiente sobre la capacidad económica del contribuyente: "Este método se aplica para obligar a aquellos que tienen igual capacidad de pago entre sí, para que contribuyan de igual forma, en tanto que los de mayor capacidad paguen más que aquellos que se encuentran en posición menos ventajosa" ¹⁵⁵

El juzgador, señala el maestro Urbina Nandayapa, "no ha definido la capacidad contributiva y capacidad económica, y los ha utilizado como sinónimos en las diferentes jurisprudencias que ha emitido, lo que ha dado como resultado la existencia de un estado de inseguridad jurídica para el particular" ¹⁵⁶

¹⁵⁴ MOSCHETTI FRANCESCO El Principio de la Capacidad Contributiva Ed Instituto de estudio fiscales España 1980 p 64

¹⁵⁵ *Ibidem*

¹⁵⁶ URBINA NANDAYAPA Arturo Op. Cit p

"La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 98 señala: Los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos ingresos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas"¹⁵⁷

Siguiendo con esta opinión, el más alto Tribunal de Justicia del país habla de una capacidad para tributar, por parte del particular, aquí no importan, siguiendo el razonamiento de la Suprema Corte, las deducciones, los gastos o inversiones necesarios para obtener el ingreso y además, personalizan al contribuyente y al tributo, no, lo que importa para los Ministros de la Suprema Corte es que si existe un sujeto económico que tenga ingresos, debe tributar en forma obligatoria, independientemente de su capacidad contributiva

Para Dino Jarach "quien tiene capacidad en el derecho privado, la tiene también en el derecho tributario, pero la capacidad de los entes que desconoce aquella en el derecho, a los que la misma considera incapaces, la poseen en el derecho tributario, ya que basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria"¹⁵⁸

Así, la capacidad contributiva implica algunos elementos más, necesarios para ser tomados en cuenta, ya que el hecho de acrecentar la riqueza que beneficia a un particular debe ser contrapuesto a las obligaciones de los ciudadanos de contribuir al gasto público, más las garantías y contraprestaciones que el gobierno debe dar a sus gobernados, todo ello enmarcado dentro de una realidad económica, que tiene el particular al personalizar su propia situación económica, para determinar su capacidad contributiva como sujeto pasivo obligado al pago del impuesto

El problema es que una mayor riqueza no significa necesariamente un mayor gasto, de ser así, se olvida del ahorro o de la inversión o reinversión en las empresas, a menos que se esté gravando el patrimonio en sí, con lo que en este caso, sí cabría la apreciación de las autoridades fiscales para imponer un mayor gravamen, error que tomó como suyos la Suprema Corte de Justicia de la Nación para emitir su criterio

¹⁵⁷ Ibidem.

¹⁵⁸ Margain MANAUTOU Emilio Op Cit p 262

La adecuada distinción para fines de medición de la capacidad gravable en consecuencia, no está entre incrementos y ganancias inesperadas, sino entre las ganancias verdaderas y las ficticias. La exclusión de las ganancias inesperadas del ingreso gravable, de hecho, sólo podrá justificarse si las ganancias, en la categoría de inesperadas son del tipo ficticio y no verdaderas. Pero no hay tal suposición. Las ganancias fortuitas pueden ser genuinas y como se ve las ganancias esperadas pueden ser también ficticias.

Ahora bien, dentro de la posición causalista se ha considerado que el origen de la tributación se explica por la capacidad de ser contribuyente, o bien por los beneficios recibidos.

La obligación constitucional de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por ende, de disfrutar de la protección y de los servicios que proporciona el Estado.

Por su parte Otto Neumark señala: "La proporcionalidad es el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de los contribuyentes",¹⁵⁹ principio que exige que las cargas imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago, y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

La capacidad contributiva se da o se enmarca en los límites de la capacidad económica, de tal modo que no podría sobrepasarla, y si procede restar de ella, de la capacidad económica, por justicia elemental los recursos económicos mínimos que requiere la existencia humana cuando el estilo del tributo lo permite, para hacer posible la libertad y proteger la dignidad de la persona. Por la misma razón la prohibición constitucional de la confiscación general de bienes es principio correlativo de la capacidad contributiva.

¹⁵⁹ Citado por URBINA NANDAYAPA ARTURO Op Cit p 89

De los principios constitucionales encontramos el siguiente:

La fracción IV, del artículo 31 Constitucional, dispone que los impuestos serán equitativos y proporcionales. La adopción de la proporcionalidad en la tributación ha sustituido el principio del beneficio que implica que los impuestos se establecen tomando en cuenta el beneficio, utilidad o provecho que el sujeto pasivo obtiene del Estado como contraprestación. Pues bien, en lugar del citado concepto de beneficio se ha adoptado el de la capacidad de pago, que implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso personal.

Una de las definiciones más claras que trata de precisar el concepto de capacidad contributiva es la de Francesco Moschetti que señala: "Capacidad contributiva no es... toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución"¹⁶⁰

Los elementos a considerar serían los siguientes:

- a) La existencia de ingresos o un acrecentamiento de la riqueza por parte del contribuyente;
- b) El reconocimiento que debe hacer el Estado, de que todo ser humano debe tener al menos un mínimo de ingresos necesarios para hacer frente con decoro y dignidad a sus primarias necesidades de subsistencia;
- c) Relacionado con ese acrecentamiento de riqueza debe existir el hecho jurídico con trascendencia y sentido económico, susceptible de ser gravado por el Estado;
- d) El reconocimiento por parte del mismo Estado que debe proporcionar los mínimos elementos y garantías necesarias para que dentro del marco de seguridad jurídica, los particulares puedan crear o acrecentar su riqueza;
- e) La facultad del Estado para establecer impuestos justos y equitativos, es decir, que un porcentaje razonable del ingreso obtenido por el particular, merced a su esfuerzo o su capacidad empresarial deberá pasar a engrosar las arcas del Estado, y

¹⁶⁰ MOSCHETTI FRANCESCO citado por URBINA NANDAYAPA ARTURO Op. Cit. p. 91

- f) El deber del Estado de respetar la fuente productiva que generó esa riqueza que ahora puede ser traída en su beneficio, gravando no el patrimonio mismo, sino una parte de las utilidades que produce dicho ente económico.

2.4.2.2 El Nombre

“Del latín *nomen-inis*, nombre Palabra que sirve para designar las personas o las cosas”¹⁶¹

Palabra o conjunto de palabras con que se designa a las personas para individualizarlas y distinguirlas unas de otras

La doctrina civilista considera que el nombre “es un derecho subjetivo, no patrimonial, es decir, no valorable en dinero”¹⁶²

La tesis claramente expuesta por Planiol, considera que el nombre sólo es una ficha de policía administrativa, cuya finalidad es identificar a las personas y nada más. No obstante, en el Derecho Fiscal se ha considerado que el nombre sí tiene una importancia patrimonial, económica, al grado de que la existencia de una empresa, de un negocio, con mucha frecuencia dependerá del nombre o denominación de la misma. Se trata del aspecto contable y fiscal. En muchas ocasiones una mercancía asociada al nombre significa garantía de calidad y por ende de economía, se trata en realidad de lo que se ha llamado el crédito mercantil industrial. El mercantilista J. Rodríguez y Rodríguez nos dice: “ el nombre de una persona o de un establecimiento, si esa persona es el titular o dueño, de serlo así tuvo expresa autorización para ello. En México el nombre comercial es, pues, designación de establecimiento, lo mismo si es nombre de persona, que un nombre de fantasía o una mezcla de los dos”¹⁶³

“El nombre sirve para designar a las personas o las cosas, se trata de una palabra o conjunto de palabras con las que se designa a los entes humanos o jurídicos colectivos para distinguirlos a unos de otros. En la persona moral se usa el término de razón social, como sinónimo de nombre.

En la persona física se cumple una doble función de individualización y como signo de

¹⁶¹ MONTERO DUHALT SARA Voz Nombre Diccionario Jurídico Mexicano Ed Porrúa México 2001 15a edición tomo I-O p 2196.

¹⁶² PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO Op Cit 1978 p 107

¹⁶³ *Ibidem*

filiación de parentesco”¹⁶⁴

El nombre de los varones se forma con el nombre de pila, el apellido paterno y el apellido materno, las mujeres aunque estén casadas, se inscriben con su nombre de solteras, que se forma como el del hombre. Se considera que cambia el nombre cuando así se haga constar en el Registro Civil. La razón social o denominación de las personas morales se adquiere en el documento constitutivo. Se considera que hay cambio de aquéllas cuando dicho cambio haya ocurrido en los términos de las disposiciones legales aplicables (Art. 19 del RCFF)

2.4.2.3 El Patrimonio

Toda persona tiene un patrimonio. En algunas personas el patrimonio es muy cuantioso, en tanto que en otras, las más, el patrimonio es humilde, muy pobre y constituye la inmensa mayoría en la sociedad en que vivimos.

Se llama “patrimonio al conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona, apreciable en dinero”¹⁶⁵

Si se quiere expresar su valor en cifras, es necesario sustraer el pasivo del activo, conforme al proverbio *“bona nom intelliguntur niso deducte acre alieno”*

2.4.2.4 El Domicilio.

El domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

“El concepto de domicilio varía en el Derecho Tributario según que el impuesto sea real o personal. En el primer caso, se atiende al lugar en que se percibe la renta gravable, al lugar en que esté establecido el negocio, o al lugar en que está ubicado el bien objeto del gravamen. En el segundo caso se atiende al lugar en que reside el contribuyente, al lugar en que se encuentra, o bien, al lugar que el mismo legislador le fije”¹⁶⁶

“La Tercera Sala, al fallar el juicio 7053/37, sostuvo que por domicilio se entiende la casa en que las personas habitan (Revista del Tribunal Fiscal, número 7, pág. 2399)

El mismo criterio sostuvo la Quinta Sala en los juicios números 5575/37 (Revista

¹⁶⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO Op. Cit. pp. 386 y 387

¹⁶⁵ PORRAS y LÓPEZ ARMANDO, Op. Cit., 1978, p. 108.

¹⁶⁶ MARGAÍN MANAUTOU EMILIO Op. Cit. 1997 p. 263

número 10, pág 4802), 23750/37 (Revista número 15, pág 967), y 190/38 5256/39 (Revista números 37 a 48, pág. 50)¹⁶⁷

El domicilio del contribuyente tiene mayor importancia porque sirve:

- I. Para determinar el lugar en donde deban hacerse los requerimientos sobre el pago del crédito fiscal; para el efecto de las notificaciones y demás diligencias que la ley señale
- II. La oficina de Hacienda del domicilio será la competente para los efectos de la determinación y cobro de toda clase de créditos fiscales, multas, recargos, etc
- III. Por el domicilio se determina la competencia en cuanto se refiere a los sujetos activos del impuesto: Federación, Estados y Municipios.
- IV. La determinación del domicilio es importante para los efectos de la competencia y jurisdicción tratándose de inconformidades, recursos, demandas y juicios en materia fiscal
- V. En materia internacional, el domicilio será el fundamento jurídico para el acto del requerimiento de los créditos fiscales y de toda clase de diligencias de dicho orden

Están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tienen su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir este concepto. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia común y para toda la República en Materia Federal, establece que el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle. Por su parte el artículo 30 de este ordenamiento dispone que se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él.

Asimismo, el artículo 31 del Código Civil en cita, establece que el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente. Este concepto es interesante en materia impositiva porque la ley tributaria

¹⁶⁷ FLORES ZAVALA ERNESTO Op Cit p 83

prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuya finalidad es, precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones

De manera específica se señala:

Artículo 31.- Se reputa domicilio legal:

I.- Del menor de edad no emancipado, el de la persona a cuya patria potestad está sujeto;

II - Del menor de edad que no esté bajo la patria potestad y del mayor incapacitado, el de su tutor;

III - En el caso de menores o incapaces abandonados, el que resulte conforme a las circunstancias previstas en el artículo 29;

IV - De los cónyuges, aquél en el cual éstos vivan de consumo sin perjuicio del derecho de cada cónyuge de fijar su domicilio en la forma prevista en el artículo 29;

V - De los militares en servicio activo el lugar en que están destinados;

VI - De los servidores públicos, el lugar donde desempeñan sus funciones por más de seis meses;

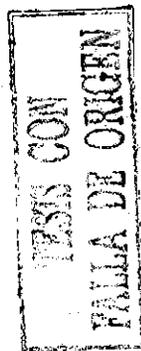
VII - De los funcionarios diplomáticos, el último que hayan tenido en el territorio del estado acreditante, salvo con respecto a las obligaciones contraídas localmente;

VIII - De las personas que residan temporalmente en el país en el desempeño de una comisión o empleo de su gobierno o de un organismo internacional, será el del estado que los haya designado o el que hubieren tenido antes de dicha designación respectivamente, salvo con respecto a obligaciones contraídas localmente; y

IX - De los sentenciados a sufrir una pena privativa de la libertad por más de seis meses, la población en que la extingan, por lo que toca a las relaciones jurídicas posteriores a la condena; en cuanto a las relaciones anteriores, los sentenciados conservarán el último domicilio que hayan tenido

Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado, dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera



Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Por su parte, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación prevé qué se considera domicilio fiscal al señalar:

1.- Tratándose de personas físicas:

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

II En el caso de personas morales:

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

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18

Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por una sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia.

Para efectos fiscales, el artículo 9 del del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran residentes en territorio nacional:

I A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país

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

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas. así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Tratándose de personas físicas la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes

Concluye este precepto estableciendo que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional

Resulta interesante observar la gran similitud de conceptos que hay entre domicilio, según el Derecho Civil y residencia, según el Derecho Fiscal, sin embargo la diferencia esencial consiste en que para atribuir el domicilio debe atenderse al aspecto subjetivo del propósito de la persona de establecerse en el lugar y para atribuir la residencia sólo interesa el aspecto objetivo de la estancia en el país durante el tiempo previsto por la ley fiscal y se prescinde del aspecto subjetivo.

Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa, o el lugar en donde se paga el precio, o el lugar en donde se entrega la mercancía. El artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en

territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento

Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento. Para este criterio, a diferencia del anterior, no interesa el origen del ingreso, sino si es o no atribuible al establecimiento permanente

También se considera que existe establecimiento permanente, aun cuando no haya lugar de negocios en territorio nacional, si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3, donde, por excepción se prevén actos que no actualizan la hipótesis de establecimiento permanente, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, respecto de todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero

Son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

Aún cuando el precepto 31, fracción IV constitucional sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta disposición, ni ninguna otra de la misma Constitución Mexicana, prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios señalados.

2.5 El Objeto de la Obligación Tributaria

No hay que olvidar que, toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

Por lo anterior, "se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición,"¹⁶⁸ por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc

De igual forma, la fuente del tributo puede ser considerada "como la actividad económica gravada por el legislador en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos impositivos"¹⁶⁹

Entonces, "el objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria"¹⁷⁰

Al respecto es necesario diferenciar el objeto del impuesto, del objeto de las obligaciones fiscales. En efecto, "el objeto del impuesto es la situación jurídica abstracta que señala la ley como generadora del crédito fiscal, en tanto que el objeto de la obligación fiscal es dar, es decir, entregar una cosa en dinero, de hacer alguna cosa o de no hacer nada"¹⁷¹

De igual forma Mario Pugliese establece que, se puede decir que es objeto de la relación tributaria la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o el valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena

A este respecto, Urbina Nandayapa señala: "el objeto del tributo es el acto o hecho gravado por la ley que al ser realizado por el contribuyente, hace coincidir a éste en el

¹⁶⁸ RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL Op Cit p 112

¹⁶⁹ Ibidem.

¹⁷⁰ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. Cit. p. 600

¹⁷¹ PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO Op Cit 1978 p 105

hecho generador y hace nacer la obligación de pago del tributo”¹⁷²

El objeto de pago esta sujeto a los siguientes principios:

- a) Principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.
- b) Principio de integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la deuda no este totalmente pagada se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorios (recargos) por las cantidades insolutas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro
- c) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley

2.6 La Relación Tributaria

Giannini, fue el primero en establecer el concepto de relación jurídico-tributaria. En su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: "la relación jurídico-tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas y negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En este conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, y que se individualiza con el nombre de deuda tributaria (*debito d'imposta*), reservando la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarios, para las demás facultades y deberes de la relación jurídico-tributaria: la primera sólo nace del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás pueden originarse en actos administrativos"¹⁷³

Asimismo, la obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se da cuando

¹⁷² URBINA NANDAYAPA ARTURO Op. Cit. , p. 116

¹⁷³ GIULIANI FONROUGE CARLOS MARIA Op. Cit. 1978 pp 347 y 348

una persona física o moral materializa con su actividad (hecho imponible), la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal

La relación jurídico tributaria ha sido definida como “un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”¹⁷⁴

Por otro lado, también se define como “el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo”¹⁷⁵

A este respecto, Ernest Blumenstein “se refiere a la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial y, por otra parte, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes”¹⁷⁶

En efecto, ese enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal tipifica el hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídica tributaria.

No obstante lo anterior, otro autor señala que, “la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”¹⁷⁷

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o

¹⁷⁴ DELGADILLO, HUMBERTO, Op. Cit., 1997, p. 98

¹⁷⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op Cit pp. 337 y 338

¹⁷⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op Cit p 339

¹⁷⁷ RODRIGUEZ LOBATO RAÚL Op Cit p 112

sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias, o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. "Define a la relación tributaria sustantiva como aquélla por virtud de la cual el acreedor tributario tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie" ¹⁷⁸

La relación jurídica tributaria se establece como consecuencia de la realización del hecho imponible, entre el contribuyente, y el sujeto activo del tributo, por una parte, es el Estado en su condición de sujeto activo, por otra parte el particular que es el sujeto pasivo. Pero en dicha relación tributaria el contribuyente y el Estado se hayan en una posición de igualdad, ambos se encuentran sujetos a la ley estando los derechos y obligaciones correspondientes indistintamente, sujetos al ordenamiento jurídico.

Las relaciones de carácter formal o administrativo que existen entre el fisco y el contribuyente, tienen diversos contenidos que consisten en prestaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, y que se encuentran expresamente señaladas en la norma jurídica tributaria.

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

Sobre este punto, Emilio Margáin nos dice "que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo" ¹⁷⁹

¹⁷⁸ Citado por SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op. Cit. pp. 339 y 340

¹⁷⁹ Ibidem

Po lo que el mismo Margáin establece: la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

De lo anterior, podemos observar que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, ya que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Asimismo, resulta clara la diferencia de la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, ya que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de sus partes.

A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídico tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece.

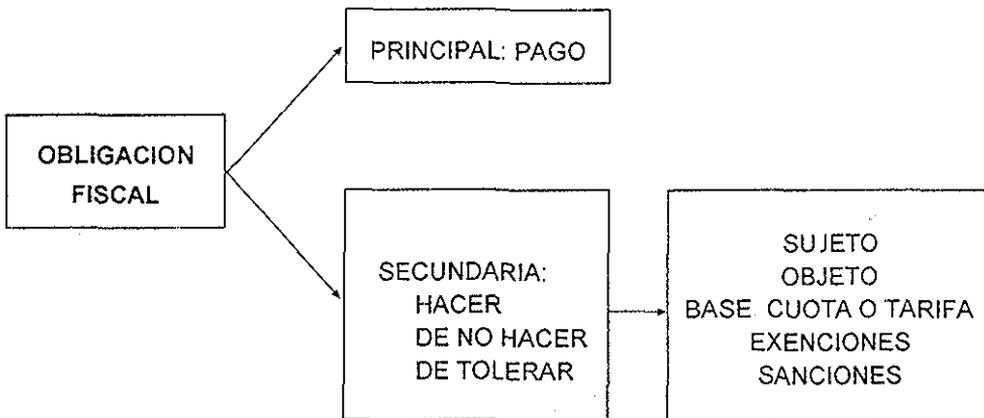
La obligación tributaria surge cuando se actualiza la hipótesis prevista en la norma como hecho generador de la misma, sin embargo el crédito a favor del fisco, es decir el monto de la pretensión a que él tiene derecho no se conoce sino hasta que la obligación es liquidada. La liquidación entendida no en su acepción popular o vulgar como sinónimo de pago sino como procedimiento orientado a cuantificar el monto de la deuda, misma que ha quedado señalada anteriormente.

“El contenido de la relación tributaria es la llamada obligación tributaria que en sentido amplio comprende la obligación principal, material, sustantiva o de pago que constituye un dar

Así como las obligaciones accesorias, formales o de procedimiento o que no tienen como consecuencia pago y constituyen un hacer, no hacer o tolerar. Las cuales no tienen como consecuencia pago o su determinación, que son propias de las sustantivas

En sentido estricto, comprende la llamada obligación principal, material, sustantiva o de pago, y se refieren a ella las normas que tratan del objeto, sujeto, base, cuota o tarifa, exenciones, época de pago y período de imposición”¹⁸⁰

El siguiente cuadro, permite identificar las obligaciones fiscales en cuanto a su contenido



Así, los elementos estructurales de la relación tributaria son:

- a) El hecho generador del crédito fiscal o hecho imponible
- b) Los elementos subjetivos, es decir los sujetos activos y pasivos
- c) La base del impuesto

¹⁸⁰ BOETA VEGA ALEJANDRO Op. Cit pp 48 y 49

- d) El tipo de gravamen, cuota o tarifa.
- e) El periodo de imposición.

“De tal suerte, se distingue, que la relación jurídica tributaria en sentido amplio, es decir, como comprensiva de cuantos vínculos jurídicos produce la aplicación de las normas trbutarias entre el ente público y los contribuyentes, de la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, es decir, la que sólo comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago”¹⁸¹

Otros Elementos de los Impuestos

2.7 La Base Gravable

Tradicionalmente, los elementos de los impuestos han sido los siguientes: Sujeto, Objeto, Cuota, Base o Tarifa

Los dos primeros elementos han quedado explicados en los párrafos precedentes, por lo que se refiere a la Base Gravable se indica:

Por lo anterior, es importante mencionar que, la base gravable, del tributo es el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, el adeudo en cantidad líquida. Dependerá de la naturaleza del gravamen el procedimiento que la ley establezca para llegar a ese valor pecuniario; sin embargo, mayor o menormente elaborados, casi todos los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula: ingreso total del contribuyente menos las deducciones que permite la ley

Por lo que podemos señalar que la base gravable "es la cantidad en dinero o en especie que se toma para calcular el pago del impuesto; representa el criterio considerado para la aplicación de la ley y que puede ser muy diversa”¹⁸²

2.7.1 La Tarifa o la Tasa o la Cuota

Es importante hacer mención de diferentes conceptos como son:

“La cuota del impuesto es la cantidad en dinero que el Estado percibe por cada unidad tributaria”¹⁸³

¹⁸¹ SAINZ DE BUJANDA FERNANDO, Lecciones de Derecho Financiero Editada en la Universidad Complutense sección de publicaciones, España 1991. 9a. edición, pp. 193 y 194

¹⁸² URBINA NANDAYAPA, ARTURO Op Cit., p 113

¹⁸³ BOETA VEGA ALEJANDRO Op Cit p 33

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son:

- a) La tarifa es de derrama cuando la cantidad que pretende obtener como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales
- b) b) La tarifa es fija, cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria
- c) La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.
- d) Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continua podrá llegar a absorber el cien por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México, por la Constitución Federal

Por otra parte, aparece y con gran importancia la época de pago de la obligación fiscal, entendiéndose por ésta "el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación;"¹⁸⁴ por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley. Emilio Margáin nos dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio contribuyente.

2.8 Definición y Concepto del Pago en Materia Tributaria

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

¹⁸⁴ RODRIGUEZ LOBATO RAÚL. Op Cit p 116

dar (relaciones tributarias sustantivas) y en las obligaciones de hacer o de no hacer y en las de tolerar (relaciones tributarias formales), como ha quedado señalado.

Derivado de *payer*, latín *pacare*, pacificar, de donde apaciguar, satisfacer, pagar

En el Derecho Civil, se define como el cumplimiento de una obligación, que tenga por objeto una suma de dinero u otra prestación

Por lo que podemos señalar que, el pago "es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del fisco"¹⁸⁵

De acuerdo con la acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de la obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, ya que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para exigirse. Por consiguiente, cuando se habla del pago de los tributos, se entiende en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica. Así por ejemplo, cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo, sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídica-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica.

La entrega de una prestación económica suele implicar al mismo tiempo el cumplimiento de la obligación legal relativa, puede resultar muy sencillo pensar que, a simple vista, el pago se traduce tan sólo en la entrega de una cantidad de dinero o de bienes económicamente valiosos.

El concepto de pago en materia fiscal posee dos acepciones principales, una jurídica y otra económica, que en algunas ocasiones la acepción económica y la jurídica llegan a confundirse en la práctica, especialmente cuando se trata de obligaciones fiscales no cuantificables, como lo son todas las relacionadas con trámites, requisitos, gestiones, etc., el concepto pago conserva únicamente su acepción jurídica y estrictamente se hace consistir en el cumplimiento de una obligación.

¹⁸⁵ VILLEGAS HECTOR B. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Palma. Buenos Aires. 1999. 7a edición. p. 294.

Cabe decir que son aplicables al pago, en principio, las normas del derecho civil, sin embargo las normas tributarias y para algunos autores el pago es un acto jurídico, para otros es un hecho jurídico, y según otra posición tiene naturaleza contractual.

El pago en Derecho Civil es el cumplimiento normal de una obligación civil, esto es, la entrega por el deudor al acreedor de la cantidad de dinero que le debe.

El pago se efectúa de la manera, en el tiempo y en el lugar prescritos por la ley.

Por todo lo antes expuesto, "el pago en materia fiscal, es el cumplimiento de la obligación contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y que como consecuencia dio margen a su liquidación conducente, quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y como consecuencia se extingue el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación".¹⁸⁶

En otras palabras, pagar una obligación fiscal, es entregar al Estado una cantidad de dinero en una forma proporcional y equitativa enmarcada en una norma jurídica, cuando el sujeto pasivo o la autoridad fiscal han determinado la prestación contributiva que se ha configurado en la realidad.

¹⁸⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op Cit pp 354 y 355

CAPÍTULO 3

“Análisis del Pago de lo Indebido”

3. Concepto y Definición de Pago de lo Indebido

Aún cuando los codificadores civiles se distribuyen en el tecnicismo entre cobro de lo indebido y pago de lo indebido, parece más adecuada esta última expresión; porque señala mejor la necesidad de la reparación jurídica, por cuanto apremia más recuperar lo dado sin deber, que restituir lo recibido de manera improcedente.

Así tenemos que, “es una especie de enriquecimiento sin causa que se presenta cuando, sin existir relación jurídica entre dos personas, una de ellas entrega una cosa a la otra con el propósito de cumplir la supuesta obligación. Un sujeto da a otra persona dinero u otros bienes fungibles, sin estar obligado a pago alguno”¹⁸⁷

Por otro lado también se señala que, “es la entrega de una cantidad de dinero o ejecución de un acto que disminuye por error el propio patrimonio o por creerse falsamente obligado quien realiza la prestación”¹⁸⁸

También se hace referencia frecuente al pago de lo indebido como enriquecimiento sin causa y sus diversos sinónimos; que resulta menos de aprobar aún, por cuanto tal enriquecimiento puede producirse incluso sin pago alguno, y precisamente por la omisión del mismo.

En el concepto doctrinal, Escriche entiende por paga indebida, como prefiere denominarlo, un cuasicontrato por el cual, pagando uno por yerro una cosa que no debe, queda obligado el que la recibe a devolvérsela con sus productos. Más concretamente por pago de lo indebido se entiende el que por error de hecho o de derecho realiza una persona, y que constriñe a quien lo recibe, como enriquecimiento injusto, a restituirlo al supuesto o equivocado deudor, o a aceptar la repetición que éste pretenda.

¹⁸⁷ BEJARANO SÁNCHEZ MANUEL. Obligaciones Civiles. Ed. Colección de Textos Universitarios Oxford México 1999. 5a edición p. 159.

¹⁸⁸ CABANELLAS GUILLERMO. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo VI. Op. Cit. p. 43.

El artículo 784 del Código Civil, por su parte señala: "El que por error de hecho o de derecho se creyere deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que ha recibido"¹⁸⁹

Cesa este derecho cuando el acreedor ha destruído el documento que le servía de título una vez recibido el pago; pero le queda a salvo el derecho al que ha pagado contra el verdadero deudor.

Así, del pago de lo indebido se puede decir, "pago que no corresponde a ninguna obligación legal y se ha hecho por error. Otorga a quien lo hace una acción de repetición"¹⁹⁰

Se define el pago de lo indebido, "como la realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir, y que da lugar al derecho de repetición"¹⁹¹

Hay pago de lo indebido, en el derecho civil "cuando una persona, creyendo por error que es deudora de otra, le entrega una cosa o ejecuta otra prestación a favor de ella"¹⁹²

Aquí como en la mayoría de las instituciones jurídicas, el legislador guarda ciertas consideraciones con la buena fe, y se muestra riguroso en el contrario supuesto. Así, recibido el pago de buena fe, existe obligación de restituir igual cantidad que la recibida o la cosa entregada con los frutos pendientes, pero no con los consumidos. En cambio, si ha existido mala fe (y ha de estimarse que concurre cuando el que recibe el pago sabe perfectamente que nada le era debido o que la deuda era distinta y que no existe el propósito de hacerle donación), ha de restituirse la cantidad o la cosa con los intereses y frutos producidos o los podidos producir desde el día del pago. Más aún deteriorada o destruida la cosa aun por caso fortuito, el que la recibió de mala fe debe reparar el deterioro o abonar el valor, salvo que la pérdida o deterioro se hubieren producido lo mismo de haber estado la cosa en poder de quien la entregó indebidamente

¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁹⁰ Vocabulario Jurídico, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1986, Reimpresión, p. 410.

¹⁹¹ DE PINA RAFAEL DE PINA VARA RAFAEL, Diccionario de Derecho Ed Porrúa México 1991 17a edición p. 394

¹⁹² BORJA SORIANO MANUEL Op Cit p. 327

A este respecto, Margáin Manautou señala: “el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda”¹⁹³

Esto es, en un primer caso el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.

El pago de una cantidad mayor de la debida puede derivar de un error de hecho o de un error de derecho. El pago de más por error de hecho, tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que originan que pague en exceso de lo debido, es decir, en situaciones que hacen creer al particular que es deudor del crédito fiscal que se le reclama; por ejemplo: por la contigüedad de predios se requiere al propietario que no es deudor real, quien lo cubre de inmediato; por semejanza en nombres se requiere al que no es deudor, mismo que lo paga, etc. En cambio, el pago de lo indebido propiamente dicho, por error de derecho, deriva de la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley fiscal; por ejemplo, creyéndose contribuyente de un impuesto se paga el gravamen; no estando gravada una operación se hace pago, etc.

Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie. Evidentemente esta hipótesis, aparte de constituir la situación ideal dentro de la relación jurídico-tributaria, representa la forma idónea de extinguir un tributo, ya que se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales. Por lo tanto, merced a ese oportuno y debido cumplimiento, el tributo automáticamente se extingue.

¹⁹³ MARGAIN MANAUTOU EMILIO Op Cit p 283

De lo anterior, podemos señalar lo siguiente:

- No existe crédito fiscal El más frecuente de los pagos de lo indebido se presenta cuando la persona que lo realiza no tiene legalmente el carácter de deudor, por no existir un crédito fiscal a su cargo, ya sea tratándose de impuestos porque su situación no coincide con lo que la ley tributaria señala para la generación de la obligación o en materia de derechos cuando no existe contraprestación correspondiente al Estado por una prestación recibida y en tal concepto faltó la causa jurídica que justifique el pago o, en otras palabras, la persona que lo realizó no es contribuyente
- Sí existe el crédito fiscal, pero su cuantía es inferior a la cubierta por el contribuyente. Este caso, también frecuente, se presenta cuando al hacerse la liquidación se exageró su importe, independientemente que dicha liquidación hubiera sido realizada por el contribuyente o por la autoridad, ya que el único requisito que la ley exige es que el Fisco haya percibido más de lo que legítimamente le correspondía Esta circunstancia puede presentarse tanto en materia de impuestos como en materia de derechos si el pago excedió de la cuota fijada para el servicio, en la ley correspondiente
- Recargos. Existe un pago de lo indebido en materia de recargos cuando la demora no es imputable al contribuyente o se exageró su importe al hacerse la liquidación.
- Multas Existe pago de lo indebido en materia de multas, en los siguientes casos:
 - Cuando las facultades de la autoridad para imponerlas hubieren caducado en los términos del artículo 67 del Código Fiscal Federal
 - Cuando la ley en que se fundamente la autoridad para imponerla hubiere sido abrogada antes del cobro.
 - Cuando la multa hubiere sido declarada nula por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
 - Si la multa hubiere sido condonada por el Servicio de Administración Tributaria.
 - Cuando el mencionado Tribunal Fiscal hubiere reducido la sanción, y

- Cuando el Servicio de Administración Tributaria hubiere condonado parcialmente dicha multa

En los cuatro primeros casos, el multado vio realizar el entero ignorando las situaciones señaladas y en las dos últimas, el multado hubiera realizado pago por error.

Con relación a lo anterior, podemos decir que, "el pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley"¹⁹⁴

3.1 El Pago de lo Indebido en Materia Tributaria

El tributo engendra una relación jurídica propia del estado de legalidad y, en consecuencia, el reintegro del tributo, pagado, pero no debido, ha de estar previsto en la ley, ya que el principio general del cobro de lo indebido es con mayor motivo aplicable a la Administración Financiera. El supuesto es en todos los casos un enriquecimiento injusto de la Hacienda por diferentes causas recogidas por la ley: pago indebido, pago debido pero mal aplicado, error de hecho, no computación de beneficios fiscales, cobro duplicado, etc. En todo caso, se requiere la falta de los requisitos subjetivos del crédito tributario: el tributo no se debe, o no se debe en la cuantía que se ha pagado y ha de ser devuelto, total o parcialmente, por la administración.

Apoya lo anterior, la siguiente tesis, que señala la obligatoriedad de la autoridad fiscal de devolver lo indebidamente pagado

**DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR PAGO DE LO INDEBIDO.-
PROCEDE CUANDO SE PAGUE DOS VECES EL MISMO
CONCEPTO Y POR EL MISMO HECHO.-** En los términos que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente por los particulares y las que procedan de conformidad con las leyes tributarias; en consecuencia, si se paga el impuesto de importación de un vehículo para obtener su regularización

¹⁹⁴ MARGAIN MANAUTOU EMILIO Op Cit 1999 p 283

y ésta no se concede por la autoridad hacendaria y posteriormente otra autoridad aduanera en diversa gestión, otorga la regularización del mismo vehículo previo pago del impuesto de importación, es evidente que se efectuó un doble pago por el mismo concepto y en consecuencia, procede la devolución de la cantidad enterada en primer lugar por pago indebido en términos del precepto citado (11)¹⁹⁵

Como ha quedado señalado en el punto anterior. Esta situación se presenta cuando el contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, por que el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así, que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en vigor, contempla para esta hipótesis la figura de "la devolución del pago de lo indebido", en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses y la actualización de la deuda con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente, del cual se realizará el análisis correspondiente en el capítulo siguiente de esta investigación

Del pago efectuado por error o en cantidad mayor de la adeudada, surge el derecho de quien lo haya hecho para reclamar al Erario el reembolso de lo pagado

Este principio jurídico general encuentra aplicación en el derecho tributario desde dos puntos de vista distintos, que señala Sergio Francisco de la Garza:

¹⁹⁵ Tesis: III-PS-II-167 R T F F Año XI No 122 Febrero 1998 Pág: 100 Precedente Tercera Época Segunda Sección

- a) Bajo un primer aspecto, el precepto de *solvente et repete* transforma en la mayor parte de los casos una acción ante la autoridad judicial, que en un sentido amplio es de reembolso por un pago de lo indebido

El contribuyente, en efecto, después de pagar el tributo en la medida exigida por la autoridad fiscal, ejercita una acción cuyo objeto precisamente es el de obtener que la cantidad pagada se le restituya en todo o en parte

Hablamos de una acción de reembolso de lo indebido en sentido lato, pues en este caso el objeto de la acción judicial en contra de la administración pública no es directamente el reembolso de la cantidad que le fue pagada, sino más bien la modificación de la calificación hecha, de la que deriva en vía indirecta el reembolso del tributo indebidamente percibido

- b) Bajo un segundo aspecto, puede tratarse efectivamente de reembolso de lo indebido en un sentido estricto, como cuando el pago se haya ejecutado por error. En esta hipótesis faltan totalmente una causa jurídica que justifique el pago y los presupuestos generales o personales que condicionan el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, se puede solicitar el reembolso de la cantidad pagada

No se debe confundir con la acción de devolución de un pago de lo indebido, el ejercicio del derecho que algunas veces asiste al contribuyente para obtener, después de haber pagado el tributo, restituciones o reducciones, por motivos particulares previstos en la ley tributaria

En los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, procede la devolución del pago liso y llano de lo indebido que tuvo su origen en una autodeterminación del contribuyente, no así de aquél que se originó por un acto de la autoridad, pues en este caso, por no haberse impugnado el cobro oportunamente, se considera que se consintió el acto ilegal.

El precepto antes citado nos señala que en tratándose de impuestos que deban ser retenidos a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos guardando silencio cuando las cantidades hubiesen sido recaudadas, tratándose de impuestos cuyo sujeto pasivo es el consumidor o adquirente

Esto último es incorrecto, pues parece negar al contribuyente de un impuesto de esta naturaleza; el impuesto sobre prestación del servicio de energía eléctrica, el derecho de exigir la devolución de cantidades que en forma indebida le han sido cobradas al pagar un servicio o el consumo de un producto

3.1.1 Requisitos del Pago de lo Indebido:

A este respecto, se señalan una serie de requisitos, a saber:

- a) Es necesario un pago, esto es la entrega de dinero u otros bienes fungibles;
- b) Que sea indebido, esto es no había obligación de darla, y
- c) Que haya sido efectuado por error, es decir, quien efectuó la entrega la hizo en creencia errónea de que tenía obligación de darla”.¹⁹⁶

El pago como medio de extinción de las obligaciones tributarias ofrece y hace destacar diversos problemas, desde luego ocurre referirse al problema de los pagos hechos en cantidad superior a la debida; en estos casos, el contribuyente tiene acción en contra del Estado para repetir lo pagado de más, aún cuando el Código Fiscal establece diversas limitaciones a esa acción para reclamar lo pagado indebidamente.

Las dos limitaciones que establece son:

“1. Cuando el pago se hizo consintiendo la resolución por la que se determinó el crédito fiscal”.¹⁹⁷

Entonces, el pago ya hace que sea inobjetable la obligación tributaria misma. Esta solución del Código Fiscal se funda en la necesidad de establecer la fijeza de la

¹⁹⁶ BEJARANO SÁNCHEZ, MANUEL, Op. Cit., p 160

¹⁹⁷ CORTINA GUTIERREZ ALFONSO Op Cit pp 152 y 153

resoluciones administrativas; en efecto, si se dicta un acuerdo por el cual se determina un crédito fiscal y ese acuerdo no es objetado en sede jurisdiccional dentro del término que la ley señala, la ley supone que el contribuyente está de acuerdo tácitamente con esa resolución, y el pago que el contribuyente tenga que hacer se refuta como un pago hecho por su consentimiento tácito. Si no obstante que ha transcurrido el plazo legalmente establecido para impugnar la resolución, se admite que después de pagarse el crédito existiera todavía un recurso posterior para pedir que se devolviera lo pagado de más, entonces no habría ningún criterio sobre la fijeza de las resoluciones administrativas. La ley ha tenido por lo tanto que obrar inversamente y que considerar que cuando el pago se hace como consecuencia de una obligación determinada por una relación tributaria consentida, ese pago no puede posteriormente ser discutido.

2 Otra excepción que la ley señalaba es la cancelación de los timbres, no puede posteriormente pedir la devolución de lo pagado de más”¹⁹⁸

3.2 La Garantía del Interés Fiscal

En materia tributaria la recaudación requiere lograrse definitivamente, siendo preferible que ello sea de manera espontánea, lo cual obviamente no sucede en todos los casos, por lo que en muchas circunstancias se requiere garantizar la percepción del entero tributario, pero también el cumplimiento de todas las obligaciones inherentes.

Primero debe precisarse qué significa *garantía* en sentido general. A este respecto, Juan D. Ramírez Gronda, dice que “la garantía del interés fiscal es la seguridad jurídica que se ofrece para el cumplimiento de una obligación, ya sea por tercera persona (garantía personal) o mediante una cosa (garantía real)”.¹⁹⁹

Posteriormente, debe precisarse qué significa la *garantía del interés fiscal*. “Este vocablo está íntimamente relacionado con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir, coactivamente al contribuyente el

¹⁹⁸ Ibidem.

¹⁹⁹ RAMÍREZ GRONDA, JUAN D. Diccionario Jurídico Ed. Claridad Buenos Aires Argentina 1959 4a ed p 136

cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo”.²⁰⁰

En la doctrina fiscal existe el principio llamado “*solvete et repete*”, que significa “paga y después repite”, o bien primero se asegura y después se impugna, es decir, en los países en donde opera ese principio, el contribuyente debe pagar primero lo que se le esté cobrando en concepto de crédito fiscal, independientemente de su derecho e intención de impugnar el acto de cobro

El crédito fiscal es, por tanto, normalmente un crédito privilegiado, lo que significa que en caso de que el deudor no haya cubierto espontáneamente la deuda, el ente público acreedor tiene, frente a los demás acreedores, un derecho preferente para ser pagado antes que otros acreedores. El privilegio no confiere al acreedor ningún derecho especial sobre los bienes que constituyen su objeto, sino que, como señala Giannini, consiste en una simple cualidad del crédito, cuya eficacia se manifiesta tan sólo en el momento en que se trata de repartir el precio obtenido mediante la venta forzosa de los bienes del deudor y, en consecuencia, tiene como necesario presupuesto que los propios bienes no hayan salido antes del embargo, del patrimonio de aquél

El Código Fiscal Federal regula la preferencia del Fisco Federal tanto en lo que respecta a los acreedores particulares de sus deudores como también en lo que se refiere a la preferencia de los créditos del Fisco Federal respecto a los Fiscos Locales

El artículo 147 del Código Fiscal Federal a este respecto señala las siguientes reglas de preferencia al disponer que:

“Las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los Tribunales Judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

I La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

²⁰⁰ QUINTANA ACEVES FEDERICO Voz Garantía del Interés Fiscal Diccionario Jurídico Mexicano Ed porrúa, México, 2001 15a edición tomo D-H p 1507

II En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.²⁰¹

A su vez, el artículo 148 del mismo Código, señala que:

Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará según sea el caso el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I Los gastos de ejecución
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social
- III. Las aportaciones de seguridad social
- IV Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales

De esta manera, la siguiente tesis ejemplifica lo anterior:

DERECHO PREFERENTE AL COBRO DE CREDITOS.- LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO TIENE ESE DERECHO EN CONTRA DE LOS PARTICULARES.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, el Fisco Federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debía percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año, o de indemnizaciones a los trabajadores; en tal virtud, si existe contienda entre la prelación de un crédito, ésta debe ser favorable a la autoridad

²⁰¹ Legislación Fiscal Código Fiscal de la Federación Op Cit p 156

fiscal en contra del derecho de los particulares sin que sea necesario que el Fisco Federal entre a la disputa para hacer valer esa preferencia, ya que esto deriva de la naturaleza fiscal del crédito establecido por la Ley (5)²⁰²

De igual forma, el artículo 149 del mismo ordenamiento legal, establece:

"El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución".²⁰³

De los preceptos legales antes vertidos, podemos comentar aquí, que existe una preferencia del crédito fiscal federal respecto de los créditos fiscales locales, así como se manifiesta expresamente cuáles son los créditos prioritarios a los fiscales; por lo que tenemos que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos, con excepción de los constituidos por: Adeudos garantizados con prenda o hipoteca,

²⁰² Tesis: III-PSS-82. R.T.F.F. Año IV. No. 40. Abril 1991. Precedente Tercera Época Pleno Pág: 48

²⁰³ Legislación Fiscal Código Fiscal de la Federación. Op Cit p 157

alimentos, salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores, de acuerdo con la ley Federal del Trabajo

Apoya lo anterior la siguiente tesis

DERECHO DE PREFERENCIA EN EL PAGO DE CREDITOS DE LA AUTORIDAD FISCAL TRATANDOSE DE UN ADEUDO GARANTIZADO CON PRENDA O HIPOTECA.- Del artículo 149 del Código Fiscal de la Federación se desprende que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos fiscales que ha determinado a cargo de los contribuyentes, excepto de aquellos adeudos que han sido garantizados con prenda o hipoteca, siendo indispensable para que se actualice dicha excepción, el que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda, en esa virtud si el Instituto Mexicano del Seguro Social en la resolución impugnada recaída al Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, confirma su preferencia sobre el pago del adeudo, no obstante que el particular le aportó las pruebas que acreditan fehacientemente que la garantía hipotecaria a favor del particular fue inscrita en el Registro Público con anterioridad a la fecha en que surtió efectos la notificación del crédito fiscal, la resolución en controversia debe declararse nula, toda vez que al actualizarse la excepción de preferencia a que se refiere el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, quien tiene la preferencia lo es el actor y por tanto al no estimarlo así la demandada dicha resolución es ilegal (3)²⁰⁴

Lo que para el Estado implica una situación a favor derivada de los créditos fiscales, para el contribuyente es algo que está a su cargo por haber realizado el hecho o situación jurídica establecido en las disposiciones fiscales

El hecho de no cubrir estos créditos fiscales convierte al contribuyente en un deudor para el fisco, que tarde o temprano tendrá que pagar, ya sea por su propia voluntad o

²⁰⁴ Tesis: III-PSR-IX-71 R T F F Año VIII No 94 Octubre 1995. Pág: 19 Precedente Tercera Época Primera Sala Regional Noreste (Monterrey)

a través del procedimiento administrativo de ejecución (PAE), que en su oportunidad aplicará la autoridad para allegarse tales créditos a su favor

Por garantizar el interés fiscal, se debe entender en "la posición que asume el contribuyente de garantizarle al fisco los créditos fiscales que le adeuda, es decir, le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía".²⁰⁵

Por tanto, garantizar el interés fiscal significa "asegurar a las autoridades fiscales por parte del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, mediante la afectación de bienes determinados o del compromiso de pago asumido por un tercero para el caso de incumplimiento por parte del deudor originario"²⁰⁶

Así, de esta manera surgen lo que podemos conocer como:

1. Las garantías personales: "consisten en agregar al deudor principal uno o varios deudores para que conjuntamente el patrimonio de todos venga a responder de la obligación del adeudo principal".²⁰⁷

Por su naturaleza el refuerzo las garantías personales pueden clasificarse en:

- a) Garantías solidarias: el garante responde frente al acreedor en el mismo plano que el deudor, de tal suerte que puede ser demandado conjuntamente o separadamente con el deudor y sin que el acreedor tenga que agotar primeramente el patrimonio del deudor para poder hacer efectivo el saldo del crédito contra el garantizador. Son de este tipo las garantías, llamados responsables por solidaridad (Art 26 CFF).
- b) Garantías Subsidiarias: el garantizador responde frente al acreedor únicamente en la medida en que no haya podido satisfacer su crédito con los bienes del deudor principal. Este tipo de garantía casi es desconocida en el derecho tributario mexicano

²⁰⁵ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 837

²⁰⁶ KAYE, DIONISIO J. Op. Cit., p. 171

²⁰⁷ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 585

Las garantías personales pueden tener su origen en la ley o en un convenio de los interesados

Tienen su origen en la ley de las garantías que representan los sujetos pasivos principales vinculados por la solidaridad sustantiva en virtud de haber realizado conjuntamente el mismo hecho imponible, los sujetos pasivos por adeudo ajeno con responsabilidad sustituta, o bien con responsabilidad solidaria

En cambio, las personas que voluntariamente, por vía contractual, se obligan a responder de la deuda del deudor principal, tienen una responsabilidad en el contrato de fianza que han celebrado

Para el garantizador personal de una deuda tributaria, el nacimiento de su responsabilidad puede ser anterior, simultáneo o posterior al nacimiento de la deuda principal

Esto es, las garantías personales de origen legal nacen en forma simultánea al nacimiento de la deuda principal. El sujeto pasivo con responsabilidad sustituta o responsable por solidaridad adquiere su obligación de responder por el deudor principal de la deuda tributaria en el momento en que se genera la deuda tributaria, no antes, ni tampoco después.

En casos excepcionales, la ley puede exigir que antes de que nazca la deuda principal, se constituya una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria.

En cambio las garantías personales de fianza se otorgan con posterioridad al nacimiento del crédito fiscal, aun cuando sea de manera presunta tal nacimiento, cuando se presenta ante el Fisco y el contribuyente una controversia y el otorgamiento de la garantía es condición para que suspenda el procedimiento administrativo mientras la controversia se resuelva.

2 Las Garantías Reales: “consisten en la afectación legal o voluntaria de bienes muebles o inmuebles para que su valor se aplique al pago de la deuda garantizada

en caso de que el deudor falte al cumplimiento de sus obligaciones”²⁰⁸ El legislador ha concedido ciertas garantías reales mediante la afectación de determinados bienes al cumplimiento de las obligaciones que se aseguran, cualquiera que sea su propietario actual o futuro y con una preferencia absoluta frente a terceros. Estas garantías se llaman afecciones o afectaciones.

Las garantías reales que reconoce el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación son: el depósito de dinero en la institución de crédito que legalmente corresponda, la prenda, la hipoteca y el embargo en la vía administrativa.

3.2.1 Formas de Garantizar el Interés Fiscal.

Dado el interés general de que sean pagados los créditos fiscales, a fin de que el Estado pueda realizar normalmente sus funciones, el legislador, propende a reforzar la obligación del deudor, bien sujetando las cosas propiedad del deudor y aun de terceros a la acción directa del Fisco acreedor, bien haciendo que otra u otras personas respondan de la deuda con su propio patrimonio.

En ciertas ocasiones la autoridad fija que para poder el contribuyente utilizar un recurso es preciso garantizar el interés fiscal. Para tal efecto el Código de la materia permite como formas de garantizar las siguientes:

En el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se señala:

3.2.1.1 Depósito

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.

²⁰⁸ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 588

Pertencen al género de instrumentos o medios posibles atribuidos a la autoridad fiscal para garantizar, en su momento, que sea cubierto el monto del crédito fiscal con sus accesorios, a saber:

"Del latín *depositum* que se deriva a su vez de *deponere*".²⁰⁹

Una garantía real es el depósito de dinero en la institución nacional de crédito autorizada. Esta forma de garantía debe aceptarse por el importe del crédito y todos sus accesorios legales causados o el monto de la obligación que debe garantizarse. El depósito genera intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.

En este caso el depósito debe hacerse a nombre de la autoridad fiscal y, en consecuencia el particular no podrá retirar mientras el fisco, a cuyo favor se depositó, no extienda la anuencia correspondiente, ya que él es el que se queda con el billete de depósito, y como es lógico, si el depositante no lo presenta, no puede retirar la suma que garantiza el interés fiscal.

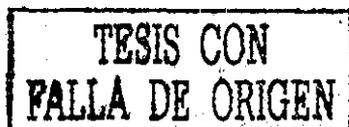
Esta forma de garantía no es frecuente, en virtud de que si el particular tiene que desprenderse de la suma de dinero adeudada, le resulta más económico y sencillo pagar al acreedor la cantidad que reclama, y después de ejercer los medios de defensa legal, si el cobro del crédito resulta indebido, solicitar la devolución de la cantidad pagada, o bien la compensación en los términos legales contra otro adeudo fiscal.

3.2.1.2 Prenda.

II Prenda o hipoteca.

Como forma de garantía, "consiste en ofrecer al fisco un bien mueble propio o ajeno,

²⁰⁹ LOPEZ MONROY JOSE DE JESUS Voz Depósito Diccionario Jurídico Mexicano Tomo D-H Op Cit p 915



en este último caso con el consentimiento del dueño, para que, previa celebración del contrato y depósito del bien a disposición de la autoridad fiscal, ésta pueda disponer de él en caso de que el crédito cuya efectividad se pretende haya quedado firme, y con su apropiación, pueda darse por pagado el crédito fiscal”.²¹⁰

El fisco no puede disponer de ellos con facilidad para la adecuada satisfacción del interés fiscal, por lo que prefiere emplear otras formas menos complicadas y con resultados más positivos y sencillos

Es una garantía real sobre bienes muebles, que son:

Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para valorar o mantener en depósito determinados bienes

Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esa formalidad.

No son admisibles como garantía los bienes que se encuentren en el dominio fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera sólo deben admitirse cuando se compruebe su legal estancia en el país

Esta garantía puede otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en Certificados de la Tesorería de la Federación (cetes) o bonos del Gobierno Federal para el pago de la indemnización bancaria bonos bancarios siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos se aceptará como garantía el 100% del valor nominal de los certificados o bonos debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiéndose retirar los rendimientos

²¹⁰ MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 125

La prenda puede ser constituida por el propio deudor o responsable del crédito fiscal o por una persona que sea tercero propietario de los muebles pignorados

En este último caso dispone el Reglamento del CFF en su artículo 65 que el tercero debe cumplir con los requisitos que se señalan para la prenda y al mismo tiempo para que un tercero asuma solidariamente la obligación fiscal, quedando obligado personalmente

3.2.1.3 La Hipoteca.

"Del latín, *hypotheca*, y éste del griego, *hypotéke*, prenda; suposición, en el sentido de poner una cosa debajo de otra, añadirla; apoyar, sostener o asegurar una obligación" ²¹¹

Derecho real de garantía constituido por convención entre las partes, por manifestación unilateral de voluntad o por imperio de la ley, para asegurar el pago de un crédito, sobre bienes que no se entregan al acreedor y que, en caso de incumplimiento, pueden ser vendidos para cubrir con su precio el monto de la deuda

Como forma de garantía del interés fiscal "consiste en que el deudor ofrece al fisco en garantía un bien inmueble propio o ajeno, en este último caso con el consentimiento del propietario, para que con base en el precio del inmueble se elabore un contrato de garantía hipotecaria, y así pueda estar en condiciones de responder en su oportunidad con el pago del crédito fiscal" ²¹²

Este tipo de garantía es la menos utilizada de entre todas las formas que existen en la legislación fiscal, debido a que el procedimiento para constituir la hipoteca es caro y un poco largo.

Es otra garantía real, que recae sobre bienes inmuebles, admisible para efectos fiscales.

²¹¹ GARCIA MENDIETA CARMEN, Voz Hipoteca Diccionario Jurídico Mexicano tomo D-H Op Cit p 1584

²¹² MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 124

La hipoteca sobre bienes inmuebles debe ser el 75% del valor del avalúo o catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca algún gravamen o afectación urbanística o agraria. Que hubiere sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 69 del Reglamento del CFF.

3.2.1.4 La Fianza

III Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

"Del bajo latín, *fidare* de *fidere*, fe, seguridad. Obligación que tiene una persona de pagar al acreedor si el deudor no cumple".²¹³

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece que en materia fiscal son admisibles para asegurar los intereses del erario las fianzas de compañía autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión y la obligación solidaria asumida por tercero, persona física o moral que acredite su idoneidad y solvencia.

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible se aplicará el procedimiento de ejecución con las siguientes modalidades:

- La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas

²¹³ ABASCAL ZAMORA JOSE MARIA. Voz Fianza. Diccionario Jurídico Mexicano tomo D-H. Op. Cit. p. 1435.



Regionales del Tribunal Fiscal, un apoderado para recibir requerimientos de pago y domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los cambios que se produzcan dentro de los 15 días siguientes a aquel en que ocurran. La citada información se proporciona a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que se publicará en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutoras, y

- Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de dicha Secretaría que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora suficientes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto

De lo anterior, la siguiente tesis establece:

INTERES FISCAL. CORRESPONDE A LA AFIANZADORA PROBAR LA INEXACTITUD DE LOS PORCENTAJES EXIGIDOS EN EL REQUERIMIENTO DE PAGO DE LA GARANTIA CONSTITUIDA PARA ASEGURAR EL. El artículo 143 del Código Fiscal de la Federación en lo conducente, dispone: "... Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades: a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad "; del texto legal no se advierte que el requerimiento de pago formulado a la afianzadora, deba contener el desglose de las operaciones aplicadas que determinaron las cantidades materia de aquí y mucho menos que sea obligación de la Sala Regional Metropolitana realizar tal desglose para decretar, en su caso la validez del requerimiento; por lo que si la afianzadora no está conforme con los porcentajes aplicados y las cantidades exigidas, le corresponde

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

demostrar la inexactitud alegada resultando insuficiente la manifestación genérica que formule en ese sentido²¹⁴

Cuando la garantía consiste en fianza de una compañía autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para celebrar contratos de fianza, es necesario cumplir con los requisitos para que sea calificada y aceptada la garantía.

La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales (IMSS). Las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán las pólizas ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana (Art 63 del Reglamento del CFF)

En el caso de que llegue a ser exigible la obligación afianzada y se hubiere presentado directamente ante la autoridad recaudadora la fianza de compañía autorizada, ésta, independientemente de iniciar el procedimiento de ejecución establecido en el Código Fiscal en contra del deudor principal, debe requerir de pago a la fiadora en los términos del Reglamento del artículo 95 de la Ley de Instituciones de Fianzas, el cual de manega general señala, los requisitos y condiciones para hacer efectivas las fianzas que se hubieren otorgado

Si se trata de fianza presentada ante algún organismo subalterno, éste debe comunicarlo a la Tesorería para que haga sus gestiones de cobro, independientemente de que la oficina subalterna promueva la ejecución en contra del deudor principal.

A este respecto, se menciona lo siguiente:

FIANZAS, COBRO POR CONCEPTO DE CORRECTA APLICACION DEL ARTICULO 95 DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS. El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas hace la distinción de que cuando la afianzadora impugna el cobro de las fianzas que se otorguen en favor de la Federación. que garanticen

²¹⁴ Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IV. Agosto de 1996. Tesis: 14o.A 138 A. Página: 684.

obligaciones a cargo de terceros, de aplicar en el caso el Código Fiscal de la Federación pero esa excepción se refiere a la aplicación del mismo, para el procedimiento administrativo de ejecución así como para la caducidad de éste, por lo que si se expide una fianza para garantizar un crédito fiscal por concepto de cuotas obrero patronales, ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y la fiadora impugna la procedencia del cobro, en el asunto tiene aplicación el Código Fiscal de la Federación y no el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.²¹⁵

Cuando sea procedente la cancelación de la fianza, la Tesorería o el organismo subalterno que la hubiere aceptado, debe comunicarlo a la autoridad que requirió el otorgamiento de la garantía y deben enviar copia del oficio respectivo a la institución fiadora y al fiador, debiendo hacer la anotación "baja" en el registro correspondiente

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

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

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

Esta forma de garantizar es la más utilizada por el alto índice de seguridad que ofrece al fisco para la recuperación de créditos fiscales insolutos

3.2.1.5 Obligación Solidaria

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

²¹⁵ Novena Época Instancia: TCC Fuente: SJF y su Gaceta Tomo: III Junio de 1996 Tesis: I 4o A 125 A P 839

Aquí un tercero ajeno a la relación jurídico-fiscal se ofrece para cubrir el adeudo en sustitución del directamente obligado, y hace del conocimiento de la autoridad su amplia solvencia económica y moral en el medio. Esta opción para garantizar el interés fiscal resulta también excepcional en su aplicación, en este caso debido a que es difícil para el Estado, velar por la persistencia de la garantía, ya que podría suceder que el obligado solidario perdiera su solvencia, falleciera o se ausentara de la localidad sin informar de su nueva residencia y domicilio, lo que traería como resultado la insubsistencia de la garantía. Por esa razón es frecuente que las autoridades, al ejercer su derecho a aceptar una garantía, no acepten ésta por los explicables índices de inseguridad que presenta.

Con seguridad y precisión, Maiorca indica que "la palabra responsabilidad se forma del latín tardío *respondére*. El término antiguo es *respondére*, que es el movimiento inverso de *spondére*, lo que radicalmente da entrada a la idea de rito, de solemnidad y, con esto, a la formación de un determinado equilibrio, de un orden, frente a un carácter de responsabilidad".²¹⁶

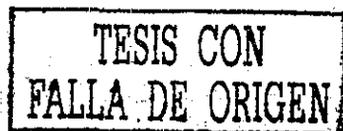
Así, *respondére* presupone primeramente la ruptura de un determinado equilibrio, de un orden, expresado posteriormente con ello la idea de una respuesta reparadora para dicha ruptura.

No obstante lo anterior, la responsabilidad solidaria, puede ser definida "como la obligación a cargo de las personas físicas o morales de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (*lato sensu*). O bien, la obligación contraída por una persona física o moral como consecuencia de la relación tributaria que su actividad origina para con el fisco, y cuyo contenido lo es el pago de una contribución y/o el cumplimiento de obligaciones secundarias establecidas por las propias leyes fiscales a fin de obtener dicho pago (*stricto sensu*)".²¹⁷

El legislador mexicano no da un concepto de responsabilidad solidaria, sino que se concreta a designar con tal carácter a personas que son codeudores de un mismo crédito; a quienes se imponga la obligación de retener o de recaudar contribuciones; a

²¹⁶ Vid. MAIORCA C. 'Responsabilita' (Teoría Generale), Enciclopedia del Diritto, Tomo XXXIX, Giuffrè, Varese, 1988, p. 1004.

²¹⁷ CABANELLAS GUILLERMO Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Ed. Heliasta. México. 1999. 13a edición P-Z p. 2834.



las que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos,²¹⁸ a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión; a quienes adquieren negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma; a los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones, a quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado; a quienes manifiesten voluntad de asumir responsabilidad solidaria, y a quienes permitan el secuestro de bienes de su propiedad para garantizar un crédito fiscal hasta por los bienes dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado

La responsabilidad fiscal deriva básicamente de la relación tributaria que se establece entre la autoridad fiscal, en cuanto sujeto activo o titular del derecho de cobrar una contribución establecidas por las leyes fiscales, y el contribuyente, sea persona física o moral, sobre el cual recae el pago de la contribución en razón de que su actividad económica coincide con la hipótesis abstracta determinada por la ley tributaria, y por ello constituye el sujeto pasivo

De esta manera, la responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales

²¹⁸ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO Op Cit 1999 p 265

A este respecto Mario Pugliese manifiesta: en el caso de que el deudor no cumpla lo prometido es decir, si no ejecuta la conducta que es la materia de la obligación y cuando el cumplimiento o pago no pueda realizarse en la forma prometida, siempre existirá la obligación a cargo del deudor incumplido de satisfacer el interés del acreedor mediante el pago de una suma de dinero. En ello consiste precisamente la llamada responsabilidad patrimonial del deudor, prevista como garantía general de los acreedores en el artículo 2964 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal

Artículo 2964 - El deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes con excepción de aquellos que conforme a la ley son inalienables o no embargables

Así, una persona no celebra un contrato con el Fisco, del que puedan resultar obligaciones recíprocas: el particular es el obligado a cumplir con las leyes tributarias y el Estado a nada se obliga en concreto con el contribuyente, a no ser en el caso de servicios administrativos, como contraprestación del pago de derechos.

Tratándose de impuestos, la contraprestación del Estado no se individualiza, su importe debe ser aplicado globalmente a la satisfacción de los gastos públicos

La responsabilidad fiscal puede ser clasificada:

1 En función de la materia:

Por lo que toca a la materia, ésta se divide a su vez en:

- a) Principal, siendo la materia de esta el pago de la contribución
- b) Accesorias o Secundarias, en tanto éstas se subdividen en tres clases de obligaciones: hacer, no hacer y tolerar, según que el sujeto responsable deba realizar una conducta activa o pasiva; en el primer caso deberá llevar a cabo una acción personal cumpliendo con una obligación establecida por una norma fiscal; en cambio en la segunda posición, el sujeto deberá adoptar una actitud pasiva, bien sea absteniéndose de realizar ciertas actividades por existir prohibición jurídica, o bien simplemente de no oponerse a la actividad de las autoridades fiscales, al actuar éstas en función de facultades expresas concedidas por los diversos ordenamientos fiscales existentes

De esta forma, la obligación del responsable tributario es accesoria de la obligación principal, ya que depende de su existencia. Y depende hasta tal punto, que sin la existencia de ésta no existiría aquélla. Además, no tendría sentido, por una parte, obligar al responsable tributario a pagar una prestación inexistente y, por otro, dotar a esta prestación de una medida de aseguramiento como lo es la responsabilidad tributaria.

Así también, la obligación del responsable tributario es accesorio porque queda subordinada a la obligación principal. Esto es, cualquier alteración o consecuencia jurídica que sufra la obligación principal (por ejemplo, su extinción), repercute en la obligación accesoria, es decir, es la obligación del responsable solidario.

En efecto, la nota común de la accesoriedad en la variedad de las singulares hipótesis, significa que un vínculo está subordinado a otro vínculo y, en los límites de la subordinación, sigue su suerte. Sin embargo, el vínculo principal es independiente del vínculo accesorio que, como vínculo distinto, por cuanto subordinado, es también susceptible de vicisitudes propias.

2. En razón de los sujetos sobre los cuales recae, se clasifica en directa e indirecta o solitaria.

- a) La directa es la que la ley establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente,
- b) En tanto que la indirecta es aquella que recae en personas distintas al sujeto pasivo.

La responsabilidad indirecta a su vez es clasificada, atendiendo a las circunstancias por las cuales se origina en: responsabilidad por sustitución, responsabilidad objetiva, responsabilidad por solidaridad o adeudo ajeno y responsabilidad por infracciones fiscales.

A. La responsabilidad por sustitución o responsabilidad sustituta se da respecto de aquellas personas que ejercen un control sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal y en razón de ello, la ley les impone la obligación de retener o recaudar la

contribución, originándose la responsabilidad principal a su cargo, para el caso de incumplimiento.

A este respecto, "el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación establece que la representación legal que puede tener una persona física o moral, lo que tiende a establecer una sustitución del sujeto pasivo o contribuyente por otra persona. La representación de las personas físicas y morales ante las autoridades fiscales debe hacerse constar por medio de escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario. Al cubrirse dicho requisito, el representante legal puede substituir al contribuyente en la realización de gestiones administrativas"²¹⁹

B. La responsabilidad objetiva es definida por el tratadista Flores Zavala como aquella que deriva "de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto"²²⁰.

De esta manera el fisco puede hacer efectivo su crédito fiscal sobre tales bienes independientemente de la persona que los tenga en su poder, por lo que el dueño o el poseedor de los mismos resulta ser el deudor del crédito fiscal, y no perderá tal carácter, en tanto retenga en su poder los bienes aludidos.

Por último, y de acuerdo con lo expuesto sobre la responsabilidad objetiva, ésta la adquiere un tercero por la sola tenencia de un bien afecto a un crédito fiscal que se originó en el pasado y que no fue cubierto oportunamente por su entonces propietario. En este tipo de responsabilidad, la relación jurídica tributaria se establece entre el sujeto activo y la persona que adquiere el bien y no entre el primero de los citados y el bien mismo, ya que es antijurídico hablar de relación jurídica entre una persona y una cosa.

C. La responsabilidad solidaria o por adeudo ajeno, como la denomina Sergio Francisco de la Garza, se presenta cuando hay pluralidad de obligados en torno al cumplimiento de una obligación fiscal y como consecuencia de ello, el fisco puede

²¹⁹ MIRANDA AMADOR, CANDELARIO, Análisis Práctico de los Impuestos, Ed. Themis. México, 2000, 4a. edición, p. 19

²²⁰ ARREOLA LEOPOLDO ROLANDO Voz Responsabilidad Fiscal Diccionario Jurídico Mexicano Tomo p-z Op Cit p 2835

exigir a cualquiera de los obligados el cumplimiento parcial o total de la obligación, que comúnmente lo es el pago de la contribución.

"La responsabilidad solidaria se produce cuando la Ley coloca en el mismo plano a dos sujetos: uno real y otro de derecho, siendo el primero el que tiene la carga fiscal, es decir, quien paga las contribuciones, y el segundo al que obliga la Ley a efectuar el trámite de pago en sustitución del sujeto real"²²¹

La esencia de la responsabilidad por infracciones fiscales radica en el perjuicio que el incumplimiento de la norma tributaria provoca al fisco, ya que en forma directa o indirecta se impide que éste obtenga la contribución a que tienen derecho como un medio de ingreso destinado a sufragar el gasto público

Sin embargo, la ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica

De esta manera, el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, es el titular del hecho imponible, y la realización de éste lo constituye en deudor de la relación tributaria principal. En cambio, el responsable tributario es titular de un presupuesto de hecho distinto del imponible, que realizado por el propio responsable lo constituye en deudor de una obligación distinta de la tributaria principal, que aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella, tiene desde el punto de vista jurídico, distintos grado, naturaleza y finalidad

Así, en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1 y 26 del Código mencionado, resulta que en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.

²²¹ MIRANDA AMADOR CANDELARIO Op Cit p 19

Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios

Quienes manifiestan su voluntad de asumir una responsabilidad solidaria, responden de la deuda fiscal o tributaria que garantizan con todos sus bienes embargables y analienables presentes y futuros

A ellos, la doctrina jurídica tributaria le conoce como solidaridad sustantiva, cuando uno de los codeudores, sujeto de la obligación tributaria, hace el pago al ente público acreedor, haciendo un pago que es en parte de una deuda propia y en parte de una deuda ajena, tal y como ha quedado señalado en párrafos anteriores.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala:

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.

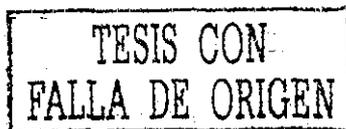
II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente hasta por el monto de estos pagos

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión

En este orden de ideas, es conveniente precisarlo a través de la tesis que a continuación se transcribe:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL.- La solidaridad en materia tributaria, constituye una obligación a cargo de terceros quienes por tal vínculo están obligados a pagar prestaciones en dinero por créditos fiscales no cubiertos por el deudor directo original; en consecuencia, existe responsabilidad solidaria en materia fiscal, cuando se explota la misma negociación comercial, pero en este caso no se podrá exigir al nuevo propietario que rinda las declaraciones del impuesto sobre la renta omitidas por el causante que inicialmente explotó la negociación.²²²

²²² Tesis Aislada: II-TASS-691 R T F F Año II No 9 Noviembre - Diciembre 1979 Segunda Época Pleno. Pág: 256



Cabe afirmar que la solidaridad puede ser contractual, cuando nace de la voluntad y legal cuando surge de la ley.

3.2.1.6 El Embargo

V Embargo en la vía administrativa

Es importante partir de la definición gramatical del embargo, así tenemos "del verbo embargar, que proviene del latín vulgar *imbarricare*, utilizado en la península ibérica con el significado de "cerrar una puerta con trancas o barras" (de barra, tranca), que era el procedimiento originario del embargo".²²³

A este respecto, como primera definición, el embargo según Fénech "es el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito".²²⁴

No obstante lo anterior otro autor, manifiesta que es el acto mediante el cual la *autoridad, por medio del ejecutor, grava bienes del deudor para asegurar el interés fiscal.*

Sin embargo, "puede ser definido como la afectación decretada por la autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio".²²⁵

"La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ello. Este aseguramiento es el embargo,

²²³ OVALLE FAVELA, JOSE Voz Embargo, Diccionario Jurídico Mexicano Tomo D-H Op Cit p 1249

²²⁴ Citado por DE LA GARZA FRANCISCO Op. Cit p 815.

²²⁵ OVALLE FAVELA JOSE Voz embargo Op Cit p 1249

y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla".²²⁶

Esto es, podríamos encontrar un sin número de definiciones, sin embargo, se considera que la que resulta acorde, a la presente investigación será la que se define como "un acto jurídico administrativo realizado por una autoridad fiscal, consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado dentro del procedimiento administrativo de ejecución".²²⁷

Hecho el requerimiento y al no existir pago o cumplimiento, se procederá a embargar bienes o negociaciones (Art 151 del Código Fiscal Federal)

El embargo que es el aseguramiento de bienes propiedad del deudor, es un concepto jurídico que entraña la posibilidad de dejar esos bienes en depósito del ejecutado, de la propia autoridad ejecutora o de un tercero

Es conveniente precisar que en la práctica, el embargo se realiza por la falta de pago oportuno de un crédito fiscal, esto es, en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de notificaciones

Al efectuar la diligencia se podrán nombrar dos testigos y se levantará un acta pormenorizada de los hechos; la persona con quien se realice la diligencia tendrá derecho a señalar de entre sus bienes, aquéllos sobre los que se trabará el embargo, pero siguiendo el orden del artículo 155 del Código Fiscal:

²²⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO Op Cit 1997 p 163

²²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op Cit p 529



El objeto del embargo son todos los bienes del deudor. La elección de esos bienes corresponde al deudor, siempre que se sujete al orden siguiente:

I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios;

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia;

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores;

IV Bienes inmuebles"²²⁸

Si el ejecutado no se sujeta al orden establecido, los bienes que señala no son suficientes o se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, ya tienen otros gravámenes o son de fácil descomposición o deterioro, o se trata de materias inflamables, el ejecutor trabará el embargo sobre a los que a su juicio garanticen mejor el interés de Hacienda, pero siempre respetando aquellos bienes que conforme al Derecho Común y al propio Código Fiscal, son inembargables, como los personalísimos, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y el patrimonio de familia

Las objeciones de terceros a la traba del embargo se deberán resolver con carácter provisional en el mismo acto, y quedarán sujetas a la ratificación del jefe de la oficina ejecutora, que en caso de lesionar los derechos de terceros serán susceptibles a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE)

Existen diferentes supuestos para que proceda el embargo; de entre ellos se pueden señalar:

- a) La existencia de un crédito fiscal respecto del cual se haya iniciado un procedimiento de ejecución, si en el acto de requerimiento de pago del deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo, o transcurrido el plazo de seis días cuando se han concedido prórrogas o autorizado el pago correspondiente.

²²⁸ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 818

- b) La petición del interesado, para garantizar un crédito fiscal, en relación con el artículo 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación
- c) Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado, o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento
- d) Cuando al realizarse actos de inspección y vigilancia se encuentren bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva

Es importante precisar que, "los sujetos del embargo son el ejecutor, el deudor, o, en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia, y los testigos que pueden ser nombrados por el deudor o por el ejecutor. Sin embargo, sólo el ejecutor es el elemento necesario, siendo los demás contingentes"²²⁹

En el caso de que el embargo, haya de realizarse cuando se descubra en un acto de inspección negociaciones, vehículos u objetos cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte o importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, quien realice el acto de inspección llevará a cabo el secuestro si está facultado para ello en la orden de inspección.

El tiempo de embargo puede ser simultáneo con la notificación del requerimiento de pago

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que el embargo debe recaer siempre en bienes propiedad del deudor, de manera que si se demuestra en autos que el bien secuestrado pertenece a un tercero, debe aceptarse

²²⁹ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 817

que este último esté legalmente capacitado para ejercer la acción que corresponda a fin de recuperar lo que es suyo

Se exceptúan de embargo, de acuerdo al artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, los siguientes bienes:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares no siendo de lujo a juicio del ejecutor
- III. Los libros, instrumentos útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados
- V. Las armas vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste
- VIII. Los derechos de uso o de habitación
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios
- XI. Las pensiones de cualquier tipo
- XII. Los ejidos".²³⁰

Por su parte el artículo 156 del mismo ordenamiento legal, dispone:

²³⁰ Código Fiscal de la Federación Op. Cit pp 153y 154.

El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento

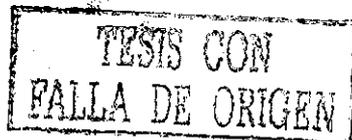
II Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:

- a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora
- b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
- c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables²³¹

Independientemente del embargo a que se ha hecho referencia, pueden darse otros, de los cuales se hará referencia de manera breve, en los siguientes casos:

- a) Embargo administrativo a solicitud del deudor a efecto de garantizar un crédito fiscal, previsto en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación
- b) Embargo precautorio, cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes, o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia Este embargo no puede subsistir más de un año puesto que se realiza sin que exista un crédito, por lo que en ese plazo la autoridad deberá determinarlo a fin de que el embargo precautorio se convierta en definitivo y se continúe el procedimiento.
- c) Embargo de bienes ilegalmente introducidos al país, que en sentido estricto se debe denominar secuestro, ya que se sustraen al particular para asegurar su control Se encuentra regulado en los artículos 44 fracción II y 152 párrafo III del Código Fiscal Federal

²³¹ Ibidem



3.2.1.7 Embargo Precautorio.

Este tipo de embargo, consiste en que el fisco, a propuesta del deudor, traba, fuera del procedimiento administrativo de ejecución, en forma preventiva, embargo sobre los bienes de la persona de tal forma que su valor alcance a cubrir el importe del crédito fiscal y sus accesorios

En caso de que el deudor no cubra los créditos fiscales, cuando éstos hayan quedado firmes, se iniciará el procedimiento económico coactivo, con la certeza de que el embargo precautorio en la vía administrativa, se transformará simplemente en un embargo en la vía ejecutiva para el efecto de sacar los bienes a remate, y con el producto de la venta, cobrarse el fisco los créditos en cuestión

Se presenta cuando no existe jurídicamente crédito fiscal, pero sí la posibilidad de su nacimiento, o bien, cuando existiendo crédito fiscal no sea exigible

Dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que se puede practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo

El embargo queda sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad lo determina, el embargo de precautorio se convertirá en definitivo y se procederá con el procedimiento administrativo de ejecución, conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal se levantará el embargo

"Puede la autoridad embargar precautoriamente los bienes o la negociación, cuando el contribuyente haya omitido presentar las declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la misma autoridad en los términos de la fracción III del Art 41 del Código Fiscal Federal por una misma omisión" ²³²

El embargo queda sin efecto cuando el contribuyente presente las declaraciones omitidas dos meses después de practicado, si las declaraciones no son presentadas y las autoridades no inciden el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Son aplicables al embargo precautorio las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo

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

Por lo que corresponde a la inconstitucionalidad del embargo, se precisa lo siguiente:

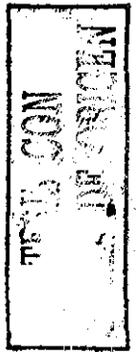
EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del

²³² GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 667

embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación ²³³

De igual forma, apoya lo anterior la tesis que establece:

EMBARGO PRECAUTORIO. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA DECRETAR EL EMBARGO DEBE SATISFACER EL ESTRICTO CUMPLIMIENTO DE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. Si bien el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para la práctica de embargos precautorios, cuando exista el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte, enajene sus bienes o realice maniobras para evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esta facultad debe ser ejercida bajo el estricto cumplimiento de la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, esto es, la autoridad está obligada a externar las razones por las que consideró que existía el peligro anotado en el precepto legal mencionado; sin que sea suficiente expresar como motivación el texto mismo del fundamento legal. La autoridad tampoco podrá alegar la existencia de hechos notorios o del conocimiento público que motivan el acto de molestia y por tanto, pretender que sea dejado a su libre arbitrio el expresar o no dichos motivos. Se debe considerar, además, que aun cuando un precepto legal secundario no establezca la obligación de fundar y motivar un acto de molestia, por imperativo constitucional, la autoridad está obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos ²³⁴



De las tesis antes vertidas, podemos decir que el embargo precautorio, es inconstitucional, en el sentido de que no existe un crédito fiscal determinado, esto es,

²³³ Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: II Septiembre de 1995 Tesis: P.J. 17/95 Página: 27.

²³⁴ Octava Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XV-I Febrero de 1995 Tesis: I 3o A 586 A Página: 180

una cantidad cuantificada, desconociéndose el porque del aseguramiento de ciertos bienes, dejándose al arbitrio de la autoridad el monto y los bienes afectados

Esto quiere decir, que, mientras no se establezca la cantidad del crédito y los bienes a embargar, se violenta el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación

3.2.1.8 El Embargo en la Via Administrativa

Este tipo de embargo se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que se señale en la forma oficial correspondiente y por tanto, no constituye una medida coactiva de la autoridad, por lo que no corresponde al Procedimiento Administrativo de Ejecución, sin embargo, se sujetan a éste en los casos en que procede la efectividad de la garantía (art. 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación, y artículo 66 del Reglamento del CFF)

“Se practica a petición del contribuyente, quién señala los bienes sobre los que deba trabarse, siendo depositario de los mismos el propietario y en el caso de personas morales, el representante legal. El embargo debe inscribirse en el registro público que corresponda y cubrirse los gastos de ejecución con anticipación” ²³⁵

Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio de la autoridad recaudadora exista el peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones

3.2.1.9 El Secuestro

El secuestro es una institución procesal mediante la cual se sujetan bienes de la responsabilidad de una deuda vencida y no satisfecha, garantizándola incluso cuando se transmita la propiedad de los bienes embargados

Es el tipo de embargo por medio del cual la autoridad extrae los bienes embargados al llevar a cabo la diligencia, quedando generalmente como depositario la propia autoridad. Este acto se presenta por lo regular cuando se presume que el

²³⁵ DE LA CUEVA ARTURO Derecho fiscal México Ed Porrúa 1999 p 107



contribuyente realizará maniobras tendientes a enajenar los bienes de su propiedad, cuando se puede ubicar como no localizado, así como para proceder a su remate.

Este embargo es una medida cautelar, ya que tiene por objeto asegurar bienes para que, los derechos de quien la haya obtenido no resultaran burlados.

Entendiéndose que, el remate "está constituido por un conjunto de formalidades legales de derecho público a través de los cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas"²³⁶

Por último tenemos:

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

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

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

De esta forma, la garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado por la autoridad fiscal correspondiente la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el

²³⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op Cit p 531



contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que lo embargado son los únicos bienes que posee

3.3 Monto de las Garantías

Es frecuente que el fisco al aceptar el otorgamiento de una garantía del interés fiscal, se preocupe, conforme a las disposiciones legales aplicables, de que ésta sea suficiente para solventar con ella, en caso necesario, el importe del crédito fiscal. En la legislación mexicana, el precepto legal 141 del Código Fiscal de la Federación, expresa que el fisco calificará y aceptará las garantías sobre la base de que alcancen a cubrir el importe del crédito fiscal principal y sus accesorios (recargos, actualizaciones del crédito o indemnizaciones), así como de los otros accesorios que puedan causarse durante los doce meses siguientes a su otorgamiento

Por lo que, las autoridades fiscales vigilarán en todo momento que esas garantías sean suficientes para cubrir con la amplitud señalada los créditos y sus accesorios. En caso de que no suceda así deberá solicitarse al deudor la ampliación de las garantías o, en su caso, iniciar el procedimiento administrativo de ejecución de las partes que no estén suficientemente garantizadas

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

Por otro lado, el monto de la garantía se puede modificar, si al término del período no se ha cubierto el crédito fiscal, lo que implica que se debe actualizar cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito fiscal actualizado y el importe de los

recargos e incluso los correspondientes a los doce meses posteriores, tal y como lo establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación

De acuerdo con el artículo 142 del mismo Código Fiscal, se procede a garantizar los créditos fiscales, cuando:

- 1 Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución
- 2 Se solicite prórroga para el pago de créditos fiscales en parcialidades
3. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código
- 4 En otros casos que señale este Código y demás leyes fiscales

De esta forma, cuando se requiere garantizar el interés fiscal, existen plazos para realizarlo. De acuerdo a las situaciones que plantea el Código Fiscal Federal estos son:

- a) Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

El plazo para poder garantizar el interés fiscal, con la finalidad de que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, es de 45 días siguientes a que surta efectos la notificación que determinó el crédito fiscal o de 15 días tratándose de la determinación de las cuotas obreras patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social

Cuando los contribuyentes garanticen el interés fiscal de los créditos fiscales, la autoridad fiscal no podrá ejecutar los actos administrativos tendientes a la recuperación de dichos créditos

- b) Se solicite prórroga para el pago de créditos fiscales en parcialidades
- c) Cuando se interpone el recurso de revocación. Hace referencia el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación en tiempo y forma, el plazo para garantizar el

interés fiscal es de cinco meses siguientes a la fecha en que se interponga, debiendo el contribuyente acreditar ante la autoridad fiscal que dicho recurso lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días a esa fecha, para que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenda

Así, cuando el contribuyente incumple con el compromiso de cubrir sus créditos fiscales, la autoridad fiscal podrá hacer efectivas las garantías que éstos le ofrecieron en su oportunidad, es decir, las garantías pasan a poder de las autoridades fiscales

Asimismo existen diversas formas de hacer efectivas las garantías, las cuales pueden ser:

- a) Las garantías consistentes en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por terceros y el embargo en la vía administrativa, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.
- b) Cuando la garantía consistió en depósito en dinero, una vez que el crédito fiscal quede firme, se hará efectiva por mandato de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- c) Tratándose de fianza a favor de la Federación, esta garantía se hará efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósitos de dinero en Institución Nacional de Crédito, una vez que el crédito fiscal quede firme debe ordenarse su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, la autoridad ejecutora debe requerir de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen la exigibilidad del crédito garantizado.

Si no se paga en el plazo de un mes, la propia ejecutora debe ordenar a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda que remate, en bolsa, valores propiedad de

la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto

Con relación a lo anterior, el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación indica a favor de quién se deben otorgar las garantías para garantizar los créditos fiscales, siendo:

- a) La Tesorería de la Federación
- b) A los organismos descentralizados, que sean competentes para cobrar coactivamente créditos fiscales, como el Seguro Social.
- c) Las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito podrán combinarse las diferentes formas de garantía que establece el artículo 141 del Código mencionado, así como sustituirse entre sí, caso en el cual antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.

3.4 Suspensión de la Garantía del Interés Fiscal

Como ha quedado señalado en líneas anteriores, la ejecutoriedad del acto administrativo trae como consecuencia que el cobro del crédito se realice en contra de la voluntad del deudor y sin orden judicial, por lo que la suspensión del procedimiento está sujeta al principio *solve et repete*, lo que implica el previo aseguramiento del interés fiscal.

La suspensión del procedimiento se establece en el artículo 144 del Código Fiscal como un medio para evitar la ejecución cuando los créditos tributarios, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados, por lo que, mientras no queden firmes, puede suspenderse su ejecución previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal

En este sentido se establece que independientemente de la solicitud del particular y el aseguramiento del interés fiscal, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surtas sus efectos la notificación de la resolución cuya ejecución se suspende, se deberá comprobar que se ha promovido recurso administrativo o juicio, ya que en caso contrario se entenderá que se consintió la resolución y deberá continuarse el procedimiento. Si se comprueba la interposición del recurso o juicio, la suspensión procederá hasta que se dicte resolución definitiva.

La suspensión podrá ser ordenada por el superior jerárquico de la ejecutora o por el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando la ejecutora la niegue, o viole la otorgada.

También se puede dar el caso de una suspensión parcial cuando el particular sólo haya impugnado una parte de la resolución, en cuyo caso se deberá continuar el procedimiento respecto de la parte consentida.

3.5 Cancelación de la Garantía

Otro punto importante, es el mencionar que, las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación.

La cancelación de las garantías procede cuando se ha cubierto el crédito fiscal, pero también cuando así lo dispongan las disposiciones fiscales, resoluciones judiciales o administrativas y en caso de sustitución de garantía, pudiéndose disminuir o substituirse, estimando que también pueden incrementarse, en la misma proporción en que aumente o se reduzca el crédito fiscal garantizado.

El mismo Reglamento Fiscal en su artículo 70 señala los casos en que las garantías otorgadas para garantizar el interés fiscal se cancelarán por las situaciones siguientes:

- a) Por sustitución de garantía.
- b) Por el pago del crédito fiscal.
- c) Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.

d) En cualquier otro caso que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía podrá disminuirse o sustituirse por una menor, cuando el crédito fiscal se reduzca en los casos de las fracciones II, III y IV, debiendo ser suficiente la garantía para cubrir el remanente del interés fiscal. Lo anterior no es aplicable tratándose de pagos en parcialidades

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalan.

La cancelación de las garantías en que con motivo de su otorgamiento se hubiere efectuado la inscripción en el Registro Público se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al Registro Público que corresponda.

En aquellos créditos que por su escasa cuantía resulte incosteable iniciar la fase ejecutiva, podrán cancelarse de las cuentas de la autoridad, pero esa acción no libera al deudor de pagar, y si el pago se hace cuando ya se había dictado la cancelación, no procederá ningún acto de devolución

Las garantías consistentes en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero y embargo en la vía administrativa se hacen efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución

3.6 Dispensa para Otorgar Garantía del Interés Fiscal.

De este punto, es importante señalar, antes de entrar a su estudio que dispensa "es la excepción o privilegio de lo ordenado por la Ley hecha en favor de alguien por una consideración especial"²³⁷

Esto es, la dispensa del otorgamiento de la garantía estuvo prevista legalmente (Arts 141 del CFF y 67 del RCFF)

²³⁷ RAMIREZ GRONDA JUAN D. Diccionario Jurídico Ed claridad Buenos Aires 1994 11a edición p 129.

Hasta se podría decir que se establece un procedimiento para realizar su solicitud; misma que se apoya en lo siguiente:

SOLICITUD DE LA DISPENSA DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.- Si bien la solicitud de dispensa de la garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141, fracción V, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 67, fracción II, de su reglamento, no tiene regulación especial como instancia administrativa, si la autoridad omite analizar alguno o algunos de los argumentos expresados en la misma comete una violación de procedimiento y por ello su resolución debe anularse por violación a la garantía prevista en el artículo 8º Constitucional, en relación con la fracción II del artículo 228 del Código Fiscal Federal por omisión de los requisitos formales exigidos por la Ley que afectan las defensas del particular y trascienden el sentido de la resolución impugnada (18)²³⁸

Sin embargo a partir de 1986 se obligó a garantizar el crédito impugnado aunque se haya solicitado dispensa de garantía, lo que significa que esta figura ha dejado de existir jurídicamente y, lo único cierto, es que el contribuyente debe garantizar todos los créditos que impugne por estimarlos improcedentes

Así las cosas, podemos decir que la dispensa "consiste en que a petición del deudor, por su notoria insolvencia, o por su amplio poder económico, plenamente comprobados ambos extremos, el fisco acepte relevarla de la obligación de otorgar garantía. En algunas legislaciones existen estas dos formas o al menos alguna de ellas para ubicar casos de excepción".²³⁹

De esta manera, del latín *in*, partícula privativa y de *solvens-entis*, *solvente*; incapacidad de pagar una deuda, esto es, las personas físicas o morales, que se colocan en la imposibilidad de hacer frente a sus obligaciones líquidas y vencidas, con recursos ordinarios de sus ingresos.

De la Garza, al hacer referencia a los privilegios generales y especiales, señala: "no existen privilegios especiales en la legislación tributaria mexicana por la razón de que

²³⁸ Tesis Aislada: III-TASS-1984. R.T.F.F Año III. No 35. Noviembre 1990 Tercera Época Pleno. Pág: 30

²³⁹ MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 126

el legislador ha preferido utilizar el sistema de la afección”,²⁴⁰ considerando sin embargo, como constitutiva de privilegio especial a la norma contenida en el artículo 2980, del Código Civil del Distrito Federal, que establece que preferentemente se pagarán los adeudos fiscales provenientes de impuestos con valor de los bienes que los hayan causado

A decir verdad, nuestra posición es contraria a la de este autor, en virtud de que se considera que sí existen privilegios, que la misma autoridad fiscal concede a través de la legislación mexicana y ello se manifiesta al momento de dispensar el otorgamiento de garantizar el interés fiscal

El privilegio, se dice, lo da la ley a ciertas personas, y no es precisamente así; esas personas lo tienen en razón de cada crédito, y no a título personal. Es un derecho singular o particular. Así de “*privilegium*, de *privus* y *lex, legis*, es decir, privado, o particular, y ley”²⁴¹

El privilegio solamente lo establece la ley, sin necesidad de la voluntad de aquel a quien beneficia.

Trataremos de ser un poco más claros; en la legislación mexicana existe un precepto expreso en el que se señala claramente la prohibición a las autoridades para otorgar la dispensa de la garantía, mismo que a continuación se transcribe:

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

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

En consecuencia, en materia fiscal federal, en México todas las personas deben otorgar la garantía del interés fiscal, cuando exista el adeudo de un crédito fiscal a su cargo, que por cualquier causa no cubran dentro de los plazos legales, y en caso de

²⁴⁰ DE LA CUEVA, ARTURO, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México 1999, pp. 103 y 104.

²⁴¹ BIELSA RAFAEL Los Conceptos Jurídicos y su Terminología Ediciones de palma Buenos Aires. Tercera edición 1993 p 183.

no hacerlo, se iniciará en su contra el procedimiento administrativo de ejecución para obtener en forma coactiva el pago de esos créditos

Es importante señalar que, "a partir del 1-enero-1990 se reformó el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y se hizo desaparecer la institución de la dispensa de la garantía del interés fiscal, mediante una prohibición expresa a las autoridades fiscales para concederla"²⁴²

Inclusive, los Tribunales han emitido su opinión al respecto al señalar:

GARANTIA DEL INTERES FISCAL. NO ES INCONSTITUCIONAL EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL ESTABLECER QUE EN NINGUN CASO SE DISPENSARA SU OTORGAMIENTO. Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin de que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas. La obligación de pagar las contribuciones incluye la de liquidar los créditos fiscales derivados de la omisión del pago de las mismas así como la de garantizarlos si se quiere evitar el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. La dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal constituyó un privilegio que a determinados contribuyentes atendiendo a la situación especial en que se encontraban otorgó el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y nueve. Tal dispensa no constituye un derecho de los contribuyentes, independientemente de la situación en que se encuentren, pues frente a esta situación se encuentra la obligación constitucional de cubrir las contribuciones y el interés de la colectividad de que las mismas sean pagadas y en su caso, garantizados los créditos derivados de la omisión de su pago. Por tanto el que el último párrafo del artículo 141 del ordenamiento legal citado vigente a partir del año de mil novecientos noventa establezca que en ningún caso se podrá dispensar

²⁴² GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 838

el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, no resulta inconstitucional ya que elimina un privilegio que se otorgaba a determinados contribuyentes mas no un derecho de éstos protegido por alguna norma de la Carta Magna²⁴³

Esto es, no se considera inconstitucional eliminar el privilegio, que se venía disfrutando hasta antes de la reforma, sin embargo, se sigue permitiendo dicho privilegio, aquí lo que habría que hacer notar, es porqué motivo la autoridad no toma en cuenta la reforma y continua dando una aplicación errónea de la ley

Esto quiere decir, que en ningún caso, por especial que sea, la autoridad podrá dispensar de que se otorgue la garantía del interés fiscal

No obstante lo anterior, existe una resolución favorable, misma que a continuación se señala:

"GARANTÍA DEL INTERES FISCAL - LAS SOCIEDADES NACIONALES DE CREDITO NO ESTAN OBLIGADAS A OTORGARLA.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, las Sociedades Nacionales de Crédito, no están obligadas a otorgar durante la tramitación de los procedimientos administrativos en que se *controvierten créditos fiscales* garantía alguna para obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, sin que en nada cambie esta situación la circunstancia de que, conforme al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación en vigor la autoridad fiscal está imposibilitada para conceder la dispensa de este tipo de garantías, ya que esto último sólo es aplicable a los sujetos que legalmente deban garantizar un crédito fiscal mas no a quienes por disposición expresa de la Ley estén relevados de tal obligación"²⁴⁴

A mayor abundamiento, el artículo 6o de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, mismo que expresa:

Las instituciones de crédito se considerarán de acreditada solvencia y no estarán obligadas a constituir depósitos o fianzas legales ni aún tratándose de obtener la suspensión de los actos reclamados en los

²⁴³ Tesis Aislada 200124, Semanario Judicial de la Federación, Tomo III Mayo de 1996 p 110

²⁴⁴ R T F F Tercera Época Año III No 32 Agosto 1990 p 44

juicios de amparo o de garantizar el interés fiscal en los procedimientos respectivos

Ahora bien, se pueden presentar varias interrogantes más, entre ellas ¿Porqué dada la reforma al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, posteriormente se otorga dispensa?, ¿Cuál será la jerarquía del Código Fiscal de la Federación?, ¿Existe acaso un conflicto de leyes?, entre muchas otras

Creo que aquí, valdría la pena detenerse a analizar lo siguiente:

La reforma al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación no es para aplicación particular, esto es, para unos cuantos, como tampoco podríamos decir que una resolución que sienta un precedente es superior a la aplicación estricta de la ley fiscal, lo que se puede corroborar a través de la lectura del artículo 5o de dicho Código

A este respecto el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo señala:

‘Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal’²⁴⁵

Cobra sustento la anterior consideración, en lo siguiente:

LEYES FISCALES - SU APLICACION ESTRICTA PROCEDE SOLO EN LOS CASOS QUE SEÑALA EL CODIGO FISCAL. - La aplicación estricta de las leyes fiscales no debe entenderse que deriva de su propia naturaleza, sino que procede únicamente cuando establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas, conforme a lo preceptuado en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación²⁴⁶ (84)

¿Cuál es entonces, la verdadera razón por la que se dispensa el otorgamiento de la garantía?, sigamos el desarrollo y tratemos de encontrar una respuesta acorde

²⁴⁵ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., p. 4.

²⁴⁶ Tesis Aislada: II-TASS-2777 R T F F Año III No 19 Julio 1981 Pág: 161 Segunda Época Pleno

En consecuencia, no es la única tesis que ha sido emitida en tal sentido, también a los ferrocarriles nacionales se les otorgó tal distinción al señalarse:

"GARANTIA DEL INTERES FISCAL.- FERROCARRILES NACIONALES DE MEXICO ESTA EXENTO DE OTORGAR LA - En los términos de lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley Orgánica de este organismo público descentralizado, queda exceptuado de otorgar garantías para obtener la suspensión en el juicio de amparo y para asegurar, en su caso, el interés fiscal; razón por la cual no le es aplicable lo previsto en el numeral 141, último párrafo del Código Fiscal de la Federación en el sentido de que las autoridades fiscales en ningún caso podrán dispensar el otorgamiento de la garantía puesto que al no existir la obligación no podría darse el supuesto de la dispensa"²⁴⁷

Misma situación o supuesto que se maneja en la resolución anterior

De esta manera, no menos importante es mencionar que, el artículo tercero transitorio del Código Fiscal de la Federación vigente manifiesta:

Quedan sin efecto las disposiciones administrativas, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, que contravengan o que se opongan a lo preceptuado en este Código.

Surgen aquí, nuevamente más preguntas al respecto, ¿Se puede otorgar la dispensa o no?. De otorgarse, ¿Sería una actuación legal?

El precepto legal vigente antes vertido es por demás claro y explícito al señalar "quedan sin efecto las disposiciones, que se opongan a lo preceptuado en este Código"

Sin embargo, podemos comprobar que se han aplicado otras disposiciones legales que se oponen a lo que señala de manera específica el precepto legal 141 de este Código Fiscal, así como su transitorio, en vigor, por la misma autoridad que ha permitido tal privilegio a un sector en especial.

En el supuesto de que no exista una disposición fiscal expresa para determinado caso,

²⁴⁷ R T F F Tercera Época Año V No 57 Septiembre 1992 p 33

se aplican supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común, siempre y cuando no sean contrarias a la naturaleza del Derecho Fiscal. Se entiende por derecho común al Derecho Civil.

No obstante lo anterior, en la búsqueda por demostrar, cual sería la disposición a aplicar o seguir, también encontramos el artículo 4 del Código Federal de Procedimientos Civiles vigente, dispone que:

Las instituciones, servicios y dependencias de la Administración Pública de la Federación y de las entidades federativas tendrán dentro del procedimiento judicial en cualquier forma en que intervengan la misma situación que otra parte cualquiera pero nunca podrá dictarse en su contra mandamiento de ejecución ni providencia de embargo y estarán exentos de prestar las garantías que este Código exija de las partes. Las resoluciones dictadas en su contra serán cumplimentadas por las autoridades correspondientes dentro de los límites de sus atribuciones. La intervención, que en diversos casos ordena la Ley.²⁴⁸

En este orden de ideas, se considera una visible contradicción por parte de la autoridad al señalar: la misma situación que otra parte cualquiera; sin embargo, estarán exentos de prestar las garantías.

Continuemos nuevamente nuestro planteamiento, si la autoridad manifiesta expresamente la dispensa en esta disposición y en el Código Fiscal señala la no dispensa, ¿Qué hacer?

De lo anteriormente vertido, se puede señalar que existe un conflicto de leyes, así todas las dispensas que se plasman en Leyes Orgánicas desaparecen al aplicarse la ley especial, en este caso se aplican las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

No es óbice a la anterior consideración, que la palabra conflicto proviene del latín *conflictus*: choque, enfrentamiento, de *conflictio-onis*: coalición, pelea, de conflicto, *are*: chocar contra. Con el tiempo *conflictus* empezó a significar contienda judicial, litigio. En la actualidad significa: controversia, expresa la idea de un contraste de dos cosas.

²⁴⁸ Agenda de amparo. Código Federal de Procedimientos Civiles. México. Ediciones fiscales ISEF. 3a edición 2000. p. 2.

opuestas. Esta idea subyace detrás del significado de la expresión “conflicto de normas”.

Con la expresión conflicto de normas los juristas designan la incompatibilidad de dos (o más) normas del mismo sistema. De tales normas se dice, erróneamente, que están en contradicción.

El conflicto de normas puede ser entendido en términos de imposibilidad de observancia (o aplicación) simultánea: dos normas se contradicen si, y sólo si, conformarse a ambas a la vez es imposible. De esta manera, si una norma prohíbe y otra permite la misma conducta, un mismo sujeto, al mismo tiempo, la conformidad simultánea a dichas normas sería imposible. Tales normas están en conflicto.

Ciertamente los problemas pueden ser en extremo complicados, pueden entrar en conflicto diferentes criterios, puede haber lagunas interpretativas, puede ser dudoso que norma es superior. Sin embargo, la solución del conflicto se presenta en el momento de la aplicación del derecho, cabe señalar que dicha solución esta confiada a la libertad del Órgano aplicador, quien dispone, en estos casos, de un verdadero poder discrecional.

Por todos los argumentos expuestos, la laguna de derecho es evidente.

Independientemente de que las autoridades fiscales no pueden dispensar el otorgamiento de garantías, en los términos del artículo 141, del Código Fiscal de la Federación, es ineludible el otorgamiento de las mismas cuando se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se pide prórroga para el pago de créditos fiscales o para cubrirlos en parcialidades y en los demás casos requeridos por las disposiciones fiscales.

En efecto, se debe garantizar el interés fiscal acorde a lo que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, además de que se debe garantizar cuando se realiza la solicitud de devolución a lo indebidamente pagado (Art. 22 párrafo IV), se

puede considerar constitucional, tal señalamiento; ni la Corte ni el Tribunal Fiscal, se han detenido a una reflexión específica respecto a ello

Es importante señalar que, las reglas publicadas el 6 de marzo del 2000, prorrogadas el 2 de marzo del 2001 y vigentes hasta el 6 de marzo del 2002, señalan:

Regla 2.2.4 Para efectos del mencionado artículo 22, cuarto párrafo del Código, las autoridades fiscales no requerirán que se garantice el monto de las devoluciones solicitadas, en los siguientes supuestos:

- Personas físicas que soliciten la devolución de saldos a favor del ISR en la declaración del ejercicio, por un monto igual o inferior a los 28 mil pesos
- Personas físicas o morales que han estado inscritas en el RFC por 3 o más años y que cumplan el requisito establecido en el rubro A de la regla 2.1.14 de la presente Resolución

Tratándose de escisión de sociedades, la escindida podrá tener por cumplido el requisito del periodo de inscripción a que se refiere este rubro, cuando a la fecha en que se solicite la devolución, el aviso de inscripción en el RFC de la sociedad escidente tenga tres años o más de presentado

- Residentes en el extranjero, respecto de beneficios otorgados en los tratados internacionales

De esta manera, por todo lo antes vertido no se considera la dispensa como constitucional, toda vez que no es suficiente el señalamiento de que las autoridades sean y puedan demostrar su solvencia, en qué se basa la autoridad para llegar a tal conclusión

Podría suceder que un contribuyente que cumple con el pago de sus impuestos y cumple constitucionalmente con sus obligaciones fiscales, también sea solvente, y la autoridad nunca otorgue tal dispensa, estamos hablando de una falta al principio de equidad

Tener que garantizar el interés en la solicitud de devolución de lo pagado indebidamente, toda vez que se dispensa, esto es existe un trato diferente, no cumpliéndose con el principio de proporcionalidad y equidad marcado por la ley

Por lo anterior, se considera conveniente plantear una reforma a tales preceptos legales, en el que se encuadren los supuestos para garantizar el interés fiscal y evitar contradicciones en cuanto a la aplicación de las leyes, así como al solicitarse la devolución de lo indebidamente pagado se haga mas equitativo el procedimiento para obtener su devolución.

3.7 Constitucionalidad de la Garantía del Interés Fiscal

En una nación democrática todos deben pagar el impuesto, pues es un principio el de la igualdad de todos ante la ley y las cargas públicas. No debe haber exenciones. Las únicas admisibles deben ser de interés general y nunca personal.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente. punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y de poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, a la ley fijar esa proporción.

Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución General de la República.

Como complemento, se señalan los principios que establece la fracción IV, del artículo 31 Constitucional:

- **Legalidad.** Es decir que lo fija la ley; y nunca un reglamento, decreto o acuerdo; por lo tanto es general y obligatorio.
- **Servirá para cubrir los gastos públicos.** Los impuestos no estarán destinados a un fin específico, sino de forma global irán a las arcas estatales para ayudar a cubrir las necesidades públicas. Excepcionalmente, se ha admitido que algún impuesto tenga un fin determinado. La jurisprudencia ha sido variable en este punto.
- **Deberán ser proporcionales y equitativos.** Se ha discutido mucho en la doctrina y en la jurisprudencia, qué es lo que significan uno y otro vocablos; Sergio Francisco

de la Garza concluye que se sintetizan en lo que se refiere a que sean justos, es decir, que vayan en proporción a los ingresos que se están gravando

- En nuestro derecho. Existirá la posibilidad de que se establezcan y recauden en los tres niveles de Gobierno: Federación, Estados y Municipios

Si se tiene en cuenta la proporción impositiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción

El Impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propia de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal. Por antonomasia del impuesto, a través del pago de una prestación incondicionada.

Todo impuesto afecta, directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales

Así, la fuente de toda imposición como conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos de capital, del trabajo o de la unión y relación de uno y otro

El límite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar jamás, destruir, la fuente de la imposición fiscal, ello equivaldría a aniquilarse asimismo junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna en la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados, dentro de éstos, los sociales, para su cabal desarrollo económico

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, ya que para la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico

3.7.1 Principios de Proporcionalidad y Equidad

Con relación a estos principios, algunos autores los han considerado como uno solo, pero siguiendo el razonamiento del maestro Ramón Reyes Vera, el cual menciona que “con la expresión proporcional y equitativa solo se busca la justicia de los impuestos”,²⁴⁹ toda vez que la evolución de la legislación tributaria, se puede sostener que son dos conceptos y no uno solo, los que contienen la expresión proporcional y equitativa, que contempla la Constitución Mexicana

La garantía de proporcionalidad radica, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar a una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal forma que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos

A mayor abundamiento la proporcionalidad puede ser definida etimológicamente, “al derivar de *proportionálit*, *átis*, proporción, que a su vez proviene de *proportionális*, proporción y, a su vez de *proportio*, *proportionis*, que significa proporción, relación, respecto de una cosa a otra. *Portio* quiere decir porción, pedazo”²⁵⁰

No obstante lo anterior, para el maestro Margáin que un tributo sea proporcional, significa “que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos

²⁴⁹ Citado por HALLIVIS PELAYO LUCIANO Op Cit p 120

²⁵⁰ *Ibidem*

que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia”²⁵¹ Así, la garantía de proporcionalidad radica, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en forma proporcional, es decir pagando la parte que le corresponde del total de gastos públicos que requiere realizar el Estado para obtener los recursos que le permitan cumplir con sus funciones.

Ahora bien, para el maestro Reyes Vera, la proporcionalidad implica una obligación de que la norma tributaria establezca la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; la relación entre la contribución y el beneficio del gasto público; los elementos determinantes de la contribución y el gasto público; y que éste se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia, completa este principio de proporcionalidad, tal y como se señala en la siguiente tesis:

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo²⁵²

Por lo que corresponde al principio de equidad, es pertinente decir que equitativo es sinónimo de justo; por ello se requiere recordar la definición de Ulpiano de lo que es Justicia: la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo suyo, que para efectos de esta investigación y en sí en la materia tributaria cobra especial significación, desde el momento en que el Estado, en el primer momento de su actividad financiera, obtiene

²⁵¹ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Op. Cit., pp 58 y 59.

²⁵² Semanario Judicial de la Federación Tomo: IV Primera Parte Julio a Diciembre de 1989 Tesis: P / J 4/1990 Página: 143

ingresos, entre otros, de los particulares, para allegarse de los recursos necesarios para cumplir con sus fines

De esta forma, cuando se habla de igualdad y de justicia, esos conceptos pretenden e implican, un trato igual a iguales y desigual a desiguales, implicando que al mismo nivel de ingresos o por la realización del mismo hecho generador el impacto en el sujeto pasivo sea exactamente el mismo.

Desde el punto de vista etimológico, "el término equidad viene de *aequitas*, *aequum*, teniendo como sinónimo *latino*, *rectum*, *justum*. *Aequitas*, *Aequus* significa igual. Entonces equidad significa, igualdad, justicia, rectitud".²⁵³

Para Ignacio Burgoa, equitativo consiste en el tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales, por lo que la ley fiscal debe tratar a los individuos en función de la situación a la que pertenezcan. Todos debemos contribuir para los gastos públicos, pero como dentro de cada colectividad existen y operan situaciones económicas diferentes, la legislación las debe normar en forma distinta.

A mayor abundamiento, la siguiente tesis jurisprudencial distingue la proporcionalidad de la equidad y a su vez menciona algo de la capacidad tributaria.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.²⁵⁴

Ahora bien, en el desarrollo de este trabajo se ha hecho alusión al Código Fiscal de la Federación ¿Qué es el Código? ¿Qué jerarquía jurídica posee dicha norma fiscal?

Dinosio Kaye señala que el Código Fiscal de la Federación es "el conjunto preordenado de normas jurídicas que instituyen los principios generales que

²⁵³ HALLIVIS PELAYO, LUCIANO, Op. Cit., p. 124

²⁵⁴ Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII. Febrero de 1991. Tesis: 3a/11 4/91. Página: 60

infraestructuran y unifican a toda una rama del Derecho”.²⁵⁵ Así el Código Fiscal de la Federación establece todos y cada uno de los principios generales que rigen la materia fiscal mexicana, bajo ciertos lineamientos y estructuras

Una vez mencionado lo anterior, es procedente decir que el párrafo sexto del artículo 22 del Código Fiscal, establece:

Las autoridades fiscales en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones 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 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma

Independientemente, de lo que dispense este párrafo se insiste en el supuesto de que, las autoridades fiscales no pueden dispensar el otorgamiento de garantías, en los términos del artículo 141, del Código Fiscal de la Federación, es ineludible el otorgamiento de las mismas cuando se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se pide prórroga para el pago de créditos fiscales o para cubrirlos en parcialidades y en los demás casos requeridos por las disposiciones fiscales

²⁵⁵ Citado por RODRIGUEZ JOSÉ FRANCISCO La Aplicación del IVA en la Prestación de Servicios Op Cit p 153

Sin embargo, las mismas autoridades han autorizado tal dispensa, pero no en beneficio del contribuyente, que habiendo pagado de manera indebida o por error una cantidad que no corresponde a la autoridad, se encuentra obligado a garantizar dicho monto o de lo contrario, la posibilidad de recuperar lo pagado de mas o por error, no prospera

3.8 Gastos de Ejecución.

La relación fiscal de gastos de ejecución "es la que se establece entre el ente público acreedor y los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia y los garantes y que tiene como contenido el reembolso a la Administración Fiscal de todos los gastos realizados por ésta al desarrollar el procedimiento de ejecución para el cobro de una prestación fiscal"²⁵⁶

En todo procedimiento administrativo de ejecución, los trámites que realice la autoridad contados a partir del requerimiento de pago, son ocasionados por el deudor del crédito fiscal, quien no cumple en forma voluntaria con su obligación

"Las autoridades tendrán el derecho de cobrar a los contribuyentes las cantidades que se gasten por los trámites administrativos que se tengan que realizar, hasta hacer efectivo el crédito adeudado"²⁵⁷

Los gastos de ejecución tienen su naturaleza fiscal, por consistir en un ingreso público, pero no de naturaleza tributaria, puesto que se trata de reembolsar gastos realizados en el procedimiento de ejecución, y no en el pago del tributo ni de sus accesorios. Es decir, los honorarios de los ejecutores, depositarios y peritos, en proporción de un 2% del crédito fiscal por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- a) Por el requerimiento de pago, con el que se inicia el procedimiento de ejecución, de acuerdo con el primer párrafo del Art. 151 del CFF;

²⁵⁶ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. Cit., p. 475

²⁵⁷ MABARAK CERECEDO DORICELA Op. Cit p 233

b) Por la diligencia de embargo, incluyendo el señalado en la fracción II del Art 41 del Código Fiscal de la Federación;

c) Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobra esa cantidad en vez del 2% del crédito

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, del Código Fiscal de la Federación que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios

Dispone el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación que los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución deben destinarse a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.

Por lo que, los gastos de ejecución, vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al fisco por las erogaciones que haya efectuado como consecuencia de las diversas diligencias que se practicaron dentro del procedimiento administrativo de ejecución, tomando en cuenta sus distintas etapas que marca la ley, y este tipo de ingreso no deja de representar un accesorio legal de las contribuciones y de los aprovechamientos

3.9 El Pago de Intereses

El dinero, dentro de la clasificación jurídica de los bienes, es considerado como un bien mueble, cuya propiedad se presume con la posesión. Esto significa que quien tiene consigo una cantidad de dinero, por el sólo hecho de poseerla, se presume que la persona que la posee es la propietaria. Sólo que este bien mueble tiene características especiales con respecto al tiempo. A diferencia de los otros bienes muebles, a quienes el tiempo afecta menos aceleradamente, pues permanecen en el mismo sin ser una alteración significativa, al dinero el tiempo sí le afecta de manera directa, y así, con el transcurso del mismo puede crecer o disminuir su valor. Por esta razón, existe la figura de los intereses.

Por consiguiente, tenemos que "interés etimológicamente significa, del latín *interest*, del verbo *interesse*, importar. Se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero); además puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión"²⁵⁸

En sentido amplio es una compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.

A su vez, también podemos considerar que "son cantidades que debe pagar un deudor cuando no entrega una cantidad de dinero en la época en la que se comprometió a hacerlo.

Así, tenemos dos tipos de intereses:

- a) Los intereses normales son aquellas cantidades que los deudores deben pagar a los acreedores durante el tiempo que estén usando el dinero, y tienen como finalidad pagar el costo del uso, mientras esté en poder del deudor.
- b) Por el contrario, los intereses moratorios son aquellos que el deudor debe pagar al acreedor como indemnización, cuando no hace entrega del dinero en la fecha en la que se comprometió a ello.

Obviamente los intereses moratorios son más altos que los normales, por la razón antes dicha. Los normales pagan el uso del dinero, y los moratorios, además del uso

²⁵⁸ CARRASCO IRIARTE HUGO Op Cit p 296

deberán pagar una cantidad adicional como sanción por el incumplimiento de no entregar el dinero en la fecha en que se comprometió el deudor a hacerlo

En materia fiscal, en donde no existe ánimo de lucro, ni las cantidades adeudadas provienen de un contrato de mutuo con interés, los recargos, establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, deberán pagarse en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Esto significa que, de manera semejante a las demás obligaciones en donde el dinero es su objeto, también en materia fiscal deberá resarcirse al acreedor el costo del dinero, cuando éste no es entregado en la fecha que debe hacerlo el deudor.

Como es de suponerse, si la autoridad no dispone a tiempo de los recursos económicos a los que legalmente tiene derecho, deberá recibir a cambio algunos beneficios económicos como consecuencia de la mora en la que, aún con la autorización fiscal, haya incurrido el sujeto deudor de la contribución. En este caso los beneficios económicos que recibirá el fisco son los siguientes:

- a) Intereses. Se deberá abonar al fisco, además de la suerte principal, una cantidad adicional por concepto de intereses, la cual, en el caso de México, es señalada anualmente por la Ley de Ingresos de la Federación, y se calcula por cada mes que transcurra sin hacerse pago
- b) Actualización del crédito. Ésta consiste en que en un país en donde exista inflación, el plazo que transcurra entre la fecha en que debió hacerse el pago y en la que en realidad se hizo, el poder adquisitivo del dinero disminuye para el acreedor y aumenta para el deudor, quien en términos reales estaría pagando una suma menor a la originalmente adeudada. Por tal motivo, en estos casos, las disposiciones fiscales establecen que las contribuciones se actualizarán, aplicando para ello a la suma adeudada, el factor que determine la ley, con el fin de aumentar en términos relativos el importe del adeudo, pero conservando en términos absolutos su valor real, tanto para el deudor, como para el acreedor.

De esta manera, el dinero deja de ser una moderna mercancía de intercambio con poder liberatorio para adquirir bienes y servicios, ya que actualmente el dinero en sí

debe contemplar la dimensión del tiempo y de los factores de actualización para establecer el valor real en un determinado tiempo

Es importante no confundir el pago de intereses con una relación tributaria de intereses, esto es, se llama relación tributaria o fiscal de intereses a aquella que tiene como presupuesto un acto administrativo de prórroga o de autorización de pago de un adeudo diferido en parcialidades y como contenido el pago de intereses que devenguen por la esfera en el cumplimiento de una obligación tributaria o fiscal principal

Esto quiere decir, en la práctica en el acta final o en la última acta parcial el contribuyente reconoce su adeudo, por lo que solicita a la autoridad se le otorgue, pagar su adeudo en parcialidades, las cuales no deben exceder de 48

Cuando la autoridad autoriza dicho pago, informa al contribuyente, a efecto de que éste garantice el interés fiscal, haciéndole saber que en caso de incumplir 3 mensualidades consecutivas, de manera totalmente legal, esta autoridad está facultada para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, acorde a lo dispuesto por el artículo 66, en su fracción III, del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

Art. 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas

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

- a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente
- b) El contribuyentes sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial
- c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Lo que significa que la autoridad, no emite resolución alguna, en virtud del reconocimiento del adeudo por parte del contribuyente

El presupuesto de esa relación es un acto administrativo de la Autoridad Fiscal que a solicitud del administrado concede una prórroga o un aplazamiento con causa de intereses para el cumplimiento de una obligación sustantiva.

El Código Fiscal de la Federación distingue entre prórroga o diferimiento para el pago de créditos fiscales y autorización para que los mismos sean cumplidos en parcialidades

Aplazar es diferir o retardar la ejecución de alguna cosa para un tiempo posterior; y refiriéndolo al cumplimiento de obligaciones es diferir su vencimiento a una fecha distinta y futura. Podemos distinguir el aplazamiento adjetivándolo en el acto a realizar: para declarar, para pagar, para aportar pruebas, para celebrar una subasta, etc. Parecido al aplazamiento, pero distinto, es la prórroga. Prorrogar es continuar, dilatar, extender una cosa por tiempo determinado. Por el aplazamiento vemos que señala un nuevo plazo, período o vencimiento más alejado de la fecha en que debiera cumplirse la obligación; lo que no es obstáculo para que el aplazamiento pueda consistir en una prórroga.

3.10 Los Recargos

La razón de que el fisco haya ido acrecentando en forma significativa el pago de estos accesorios, se debe a que hace no mucho tiempo el contribuyente se había venido financiando con los recursos fiscales, es decir, en virtud de que el dinero de las instituciones financieras era más caro, éste recurría al procedimiento de no cubrir en su oportunidad los adeudos fiscales, convencido de que resultaba más barato, aun con el cobro de recargos, o incluso con la imposición de multas, deberle dinero al fisco que a los bancos. Esta situación proporcionaba un beneficio financiero al contribuyente, en la misma medida que perjudicaba al Estado, que no podía disponer de las sumas de dinero a las que tenía derecho legal, en virtud de la mora en la que con frecuencia incurrieran los contribuyentes. En la actualidad esta situación se ha revertido a tal grado que se puede afirmar que el dinero más caro es el que no se le paga oportunamente al

fisco, debido a los elevados recargos, a los que se suman las actualizaciones del adeudo, las multas, a veces las indemnizaciones, como se señaló anteriormente

El diccionario de la Lengua Española de la Real Academia señala que recargo es: "una nueva carga o aumento de carga"²⁵⁹ Esto significa una obligación adicional a la principal, o establecer una nueva carga a una anterior ya existente

De esta forma, según Doricela Mabarak, los recargos, son indemnizaciones que se deben pagar a la autoridad fiscal cuando las contribuciones no se paguen dentro de los plazos legales

Por lo anterior, son los recargos: "la simple mora o retardo en el cumplimiento de la obligación, y en los intereses por prórroga o aplazamiento el acto administrativo que los autoriza"²⁶⁰

Otro autor señala "los recargos deberán considerarse, en todo caso, como indemnización al Erario Federal, por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos"²⁶¹

Por su parte Narciso Sánchez, también los define; y con esta definición hay acuerdo al manifestar que, "los recargos son ingresos que percibe el Estado por concepto de indemnización al fisco, por enterar en forma extemporánea un tributo, o simplemente por otorgarse una prórroga para el entero del mismo, y también se aplican como un accesorio de los aprovechamientos en aquéllos casos que así lo estatuyan los preceptos jurídicos en la materia"²⁶²

Dentro de la relación jurídico-tributaria, el fisco actúa efectivamente como un acreedor, en tanto que el contribuyente o sujeto pasivo asume la calidad de deudor. En tal virtud, a partir de la fecha en que un tributo se torna exigible (es decir, cuando se ha vencido el plazo que las leyes fiscales otorgan para su pago), el fisco tiene el derecho de recibir de inmediato su importe en cantidad líquida. Ahora bien, si esto no sucede, es evidente que se le está ocasionando un perjuicio económico, al no permitírsele disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar los gastos

²⁵⁹ RTFF, Tercera Época Año VIII, No. 94, Octubre 1995, p. 94

²⁶⁰ SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, Op. Cit., p. 466

²⁶¹ MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS, Op. Cit., 1965 p. 67.

²⁶² SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op. Cit. p. 309

públicos y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenía en la fecha de exigibilidad

Los recargos que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, sí tiene un fin reparatorio del daño producido al fisco por falta de pago oportuno, como unánime lo reconoce la doctrina.

Por su parte, Presutti enseña que "el recargo es equivalente al tributo, o a una fracción, o un múltiplo de él representa un resarcimiento hacia el Erario, por falta o retardo del pago del tributo"²⁶³

Según Giorgio Tesoro, el recargo "es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria y consiste en el pago de una suma fija, determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste, por lo que sigue las mismas condiciones del tributo en cuanto a su aplicación y recaudación, pudiendo ser exigido al sucesor por cualquier título de un negocio comercial o industrial (responsabilidad objetiva)".²⁶⁴

Para Bielsa, "la obligación de pagar recargos o intereses punitivos, como los denomina la legislación argentina, tiene en realidad una función de resarcimiento y no de pena, por lo que la denominación de punitivos es incorrecta"²⁶⁵

Generalmente, el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga, por lo que constituye, en el fondo, un verdadero interés moratorio

Para otro autor, pueden ser definidos, "como una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno".²⁶⁶

²⁶³ Citado por LOMELÍ CERREZO MARGARITA Op Cit pp 174 y 175

²⁶⁴ *Ibidem*

²⁶⁵ *Ibidem*.

²⁶⁶ ARRIJOJA VIZCAINO ADOLFO Op Cit 1996 p 371

Los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus contribuciones pecuniarias, es decir, "los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso al Fisco, al no cubrirsele a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo"²⁶⁷

Así, podemos decir que:

- Es una relación accesoria porque su existencia depende de la de una obligación fiscal o tributaria principal
- Es una obligación *ex-lege*, porque su nacimiento surge de la conjunción de la hipótesis legal y del hecho concreto e individual del retardo en el pago de una prestación fiscal concreta
- Se puede decir que esta relación es continuada o de tracto sucesivo, pues se inicia con el vencimiento del plazo para pagar el adeudo principal y se prolonga, momento tras momento, hasta que se extingue por algún método dicho adeudo, o bien se paga el recargo o transcurren 5 años (párrafo segundo, artículo 21 del CFF) Dispone que los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de la exigibilidad, hasta que se efectúe el pago

Lo que se persigue con el cobro de recargos es precisamente proteger la recaudación de los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos de los cambios de precios y demás variantes económicas que tienden a reducir el poder adquisitivo de la moneda. De ahí que la tasa de recargos tenga que ser fijada periódicamente para adecuarla precisamente a estas variantes económicas. Por consiguiente, si a los recargos se les suma la actualización del importe de las contribuciones que les dieron origen por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, es evidente que un mismo ingreso (la contribución original), está siendo gravado con dos créditos fiscales distintos al mismo tiempo: los recargos y el factor de actualización

²⁶⁷ *Ibidem*

de la propia contribución original. Es decir, estamos en presencia de un típico caso de doble tributación.

Cuando con motivo del ejercicio de las facultades del fisco para cobrarse los adeudos fiscales mediante el procedimiento económico coactivo, se tengan que aplicar las sumas recuperadas a los adeudos fiscales, la ley establece el orden en el que se hará la aplicación de las sumas de dinero recuperadas. En efecto, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece que esas sumas recuperadas se aplicarán a los créditos fiscales más antiguos, pero que antes de hacer el abono a la deuda, esas cantidades se dedicarán a solventar:

- a) Los gastos de ejecución
- b) Los recargos
- c) Las multas
- d) Las indemnizaciones que adeude el contribuyente por haber expedido cheques que no fueron pagados

La cantidad sobrante se aplicará, una vez satisfechos los adeudos anteriores, al adeudo principal.

Por lo anterior, los recargos son los ingresos que percibe el Estado por la falta de pago oportuno de las contribuciones; es decir, se trata de una indemnización que recibe el Estado por no percibir a tiempo el dinero que le corresponde por concepto de contribuciones y se enmarca dentro del concepto de aprovechamiento, señalado por la Ley de Ingresos de la Federación; estos recargos se calcularán de acuerdo con el monto de las contribuciones actualizadas desde el mes en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe, aplicando la tasa que resulte de sumar las tasas aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos, en el período de actualización de la contribución de que se trate.

3.10.1 Tipos de Recargos.

1. Los Recargos Punitivos

Se identifican los recargos punitivos cuando hay evasión de las obligaciones fiscales y se califica la infracción fiscal por una autoridad competente.

Los recargos punitivos tienen como finalidad el desalentar al contribuyente incurrir en mora.

Para que los recargos punitivos produzcan su objetivo, deberán estar representados con una tasa de interés superior a la que priva para los préstamos bancarios. Por ello la Hacienda Pública señala cada año en la Ley de Ingresos de la Federación la tasa del por ciento mensual. Hasta llegar al importe de diez años de crédito no cubierto. De incrementarse la tasa de interés legal en el mercado monetario, aquella deberá aumentarse.

Cuando el concepto de tributar es pobre, los recargos punitivos a nadie preocupan. Hasta hace unos cinco o seis años el límite de los recargos punitivos en materia federal era hasta llegar al 48% de lo omitido; al incrementarse este límite al 500%, el problema de la evasión no disminuyó.

Además, cuando la moneda está perdiendo valor y la impugnación puede traer consigo el que transcurran varios años antes de que el fisco pueda hacer efectivo el impuesto que se reclama, la existencia de un límite puede resultar hasta costosa al contribuyente al impugnar un crédito, aún a sabiendas de que no le asiste la razón, salvo que se establezca la actualización de los recargos. Incrementar extraordinariamente la tasa para hacer incosteables esta conducta o bien eliminar el límite, ocasionará mayores daños al pequeño y mediano contribuyente que al importante.

2. Los Recargos por Mora

Los recargos por mora "son los que tienen como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal, y su contenido es el pago de intereses".²⁶⁸

Los recargos moratorios, en cambio en el supuesto de otorgarse una prórroga, para el pago de una obligación tributaria a plazos o en parcialidades, y los recargos que forman parte de la naturaleza jurídica de un aprovechamiento, pueden ser una consecuencia de su evasión o por el otorgamiento de una prórroga para su entero.

²⁶⁸ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Op Cit p 461

En este sentido, Lomelí Cerezo, señala: "que contrariamente a la multa, los recargos que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, sí tiene un fin reparatorio del daño producido al fisco por la falta de pago oportuno, como unánimemente lo reconoce la doctrina"²⁶⁹

3.10.2 Recargos en Devolución

Los recargos a la inversa, si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causan recargos sobre las cantidades devueltas indebidamente y los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución. A este efecto el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que la orden de devolución y su cumplimiento no constituyen ni implican resolución favorable al contribuyente, por lo que puede ser revocada unilateralmente por la autoridad fiscal sin necesidad de promover juicio de nulidad.

Si no se interpuso medio legal de defensa, el derecho al pago de los intereses se computa desde que se vence el plazo de cuatro meses hasta la fecha en que se efectúa la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

Si se hizo el pago como consecuencia de un acto de autoridad, pero se interpone medio de defensa legal, los intereses se computan desde el día en que se efectuó el pago. En este caso, el contribuyente puede compensar las cantidades a su favor incluyendo los intereses, contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

Cuando se solicite la devolución, ésta debe efectuarse dentro del plazo de 3 meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. El fisco federal tiene la obligación de pagar la devolución que procede actualizada conforme lo dispuesto en el artículo 17-A del mencionado Código Fiscal,

²⁶⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO Op Cit p 309

desde el mes en que se presentó la declaración hasta el mes en que la devolución se efectúe.

“La obligación de pagar recargos nace, como obligación ex-lege, por el hecho de que no se haya hecho el pago en forma oportuna, es decir, automáticamente, al día siguiente al en que venció el plazo para el cumplimiento de la deuda principal y como es de carácter continuado, o de tracto sucesivo, continúa generándose, a medida que transcurre el tiempo, hasta que se efectúe el pago de la deuda principal” ²⁷⁰

Así las cosas, tratándose de contribuciones, los recargos se calculan sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización prescrita por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito para el caso de impago del cheque, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

Tratándose de aprovechamientos los recargos se calculan sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización prevista en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito y los gastos de ejecución.

Las multas no fiscales no causan recargos.

Los recargos se aplican cada mes sobre las contribuciones actualizadas y se calculan conforme a tasas que serán 50% mayores de las que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión para cada uno de los periodos que se señalan, comprendidos entre el mes en que debió de hacerse el pago a aquel en que el mismo se efectúe:

I. Hasta doce meses

II De más de doce hasta veinticuatro meses

III De más de veinticuatro hasta treinta y seis meses

IV De más de treinta y seis hasta cuarenta y ocho meses

V De más de cuarenta y ocho hasta sesenta meses

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, establece que los recargos se causan hasta por 10 años, por todo el tiempo que dure la mora, por lo que viene a

²⁷⁰ *Ibidem*

resultar una carga muy onerosa para el contribuyente que inconforme con la pretensión de la autoridad fiscal decide hacer uso de medios legales de defensa y le toca el infortunio de perder el pleito

No debemos perder de vista que, si el contribuyente paga en forma espontánea el crédito fiscal o haya cometido la infracción por caso fortuito o fuerza mayor, se fija un límite de causación y pago de los recargos de los causados en un año

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causan sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 10 que cuando el contribuyente deba pagar recargos, la tasa aplicable en un mismo periodo mensual o fracción de éste, será siempre la que esté en vigor el primer día del mes o fracción de que se trate independientemente de que dentro de dicho período la tasa de recargos o de interés varíe

Por su parte, el artículo 9 del mismo Reglamento, establece que no se causan recargos de conformidad con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, cuando el contribuyente al pagar contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate

Además, cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiera originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarán recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar

El Código Fiscal de la Federación, dispone que si el contribuyente no paga alguna de las parcialidades con sus recargos a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que vence la parcialidad, el saldo será exigible de inmediato y los recargos sobre el mismo se causarán en los términos establecidos para los recargos en caso de mora.

Pero además, dispone que cesará la autorización para pagar a plazos en forma diferida o en parcialidades, en los siguientes casos:

- a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial
- c) El contribuyente no pague alguna de las parcialidades con sus recargos a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que venza la parcialidad

Todo lo anterior ha dado origen a la figura tributaria de los recargos, que constituyen una especie de compensación económica a la que la Hacienda Pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea. Así, tomando en cuenta todos estos elementos, estimamos que los recargos pueden ser definidos: como una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.

Los principios o reglas que rigen al cobro de estas contribuciones accesorias, pueden resumirse de la siguiente manera:

- 1 Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo. En efecto, es requisito indispensable para que se genere el derecho al cobro de recargos, el que se haya vencido el término o plazo que las leyes respectivas otorguen al contribuyente para llevar a cabo el entero de la prestación fiscal a que se encuentra obligado: toda vez que mientras dicho plazo no transcurra, la obligación fiscal ya habrá nacido, pero aún no se habrá vuelto exigible.
- 2 La tasa de los recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rijan en el mercado bancario. Los recargos no son sino una especie de interés moratorio que los contribuyentes deben cubrir al fisco en concepto de indemnización por la falta de pago oportuno de impuestos, derechos o contribuciones especiales.

3 Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago. En principio se sostiene y se acepta en forma prácticamente unánime, que los recargos, al igual que los intereses, deben cobrarse por cada mes que el deudor permanezca en mora.

Sin embargo, el Código Fiscal también considera las llamadas fracciones de mes, de tal manera que basta con que transcurra un solo día de un mes para que se cause íntegra la correspondiente tasa de recargos. Aún cuando esta disposición lo que persigue es castigar a los contribuyentes remisos, habiendo falta de equidad, toda vez que, quien incurre en un solo día de mora y quien incurre en 29 días de atraso, paga la misma tasa.

Lo justo y deseable sería que la tasa mensual de recargos se sujetara a una tabla proporcional, a fin de que su aplicación se fuera efectuando progresivamente hasta llegar al importe total, según el número de días transcurridos.

4 Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias. De acuerdo con el propio Código Tributario, los recargos se deben calcular sobre el total del tributo pagado extemporáneamente, excluyendo a los propios recargos, a los gastos de ejecución y a las multas por infracción a las disposiciones fiscales.

5 Los recargos, cuando la falta de pago oportuno de las contribuciones que dan origen es descubierta por la autoridad hacendaria en ejercicio de facultades de fiscalización, se causan hasta por diez años a partir de la respectiva fecha de exigibilidad. Esta disposición significa que el correr de los recargos mes a mes tiene un límite. Sin embargo ese límite al tener como tope una cantidad equivalente a los recargos que se causen hasta por diez años ocasiona, por una parte, el que el monto de los recargos pueda llegar a ser infinitamente superior al de la contribución omitida que les dio origen, y por la otra a que, de hecho, corran en forma indefinida.

El artículo 6o primer párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2001, nos dice que:

En tratándose de inconformidades, los recargos no deberán de causarse si el crédito a discusión se paga y hay, dentro del plazo legal, inconformidad por parte del

contribuyente, por lo que si el crédito se garantiza con fianza, con certificado de depósito o con embargo de bienes del deudor y la resolución definitiva es adversa a él los recargos pueden ascender hasta diez años de la contribución de que se trata

3.10.3 Recargos en lo Indebido

Algunas autoridades fiscales pretendieron exigir el pago de recargos con motivo del pago extemporáneo de multas, estableciéndose por nuestros tribunales que, la recta interpretación del artículo 22 del Código Fiscal es que los recargos que establece sólo se pueden cobrar sobre los créditos principales no pagados oportunamente, pero sin que puedan extenderse a las multas, que son créditos derivados, impuestos como pena por incumplimiento mismo de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad. Hoy, el artículo 21 aclara que se excluyen los recargos de las multas por infracciones a disposiciones fiscales.

Para ese efecto se aplica el índice nacional de precios al consumidor, conforme a una fórmula que consiste en obtener un factor de incremento o actualización.

Sin embargo, en el artículo 21, el mencionado Código reconoce lo esencial de la naturaleza de los recargos al disponer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará y además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Para facilitar el cálculo del factor de actualización, se proporciona la fórmula que permite su obtención:

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACION} = \frac{\text{INPC DEL ULTIMO MES PUBLICADO A LA FECHA DE PAGO}}{\text{INPC DEL MES ANTERIOR EN QUE SE DEBIO PAGAR}}$$

CAPÍTULO 4

“La Devolución y la Compensación en Materia Tributaria”

El Código Fiscal de la Federación en diversos preceptos regula cuatro instancias: de devolución de impuestos; de compensación de impuestos; de declaratoria de prescripción, y de declaratoria de caducidad; y además existe la solicitud de condonación de multa.

En este punto se van a desarrollar, las dos primeras instancias.

4. La Devolución

El Código Fiscal de la Federación de 1938, respecto de la devolución de los pagos indebidos en su artículo 61 señalaba:

“La acción de los particulares para reclamar al Fisco la devolución de las cantidades pagadas de más o pagadas indebidamente, prescribe en el término de dos años contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere efectuado el pago”.²⁷¹

En esa disposición están comprendidos los pagos indebidos por prestaciones fiscales, es decir impuestos y derechos y además multas, consideradas en el artículo 5o del Código Fiscal como aprovechamientos. Esto está confirmado por la fracción V del artículo 160 del mismo Código que declara procedentes los juicios ante el Tribunal Fiscal por “negativa de la autoridad competente para la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido.

El caso más frecuente de pagos indebidos por concepto de impuestos es cuando son hechos por persona que no tiene legalmente carácter de deudor, no existe crédito fiscal a su cargo porque su situación no coincide con la que la ley tributaria señala para la generación de la obligación y por tanto falta la causa jurídica que justifique el entero, o en otros términos no es causante o está exento.

²⁷¹ Código Fiscal de la Federación 1938 p 7

Como vemos, hay pago de más de impuestos, cuando al hacerse su liquidación se exageró su importe y quien hizo el entero descubre el error, sin que signifique que la liquidación haya sido practicada por él o la autoridad, porque el artículo 61 del Código Fiscal exige como único requisito que el Fisco haya percibido más de lo que legítimamente le corresponde.

En las mismas circunstancias puede decirse que hay pagos indebidos de derechos, cuando el entero se hizo sin que exista la contraprestación correspondiente del Estado y de más, si el pago excedió de la cuota fijada por el servicio, en la ley correspondiente.

El pago de recargos es indebido o de más, cuando la demora no es imputable al deudor o se exageró su importe al hacerse la liquidación

Finalmente, hay pago de lo indebido de multas cuando se hacen efectivas estando prescrita la acción fiscal, si la ley fue abrogada antes del cobro, declarada nula la sanción por el Tribunal Fiscal o condonada totalmente por la Secretaría de Hacienda, y el multado hizo el entero ignorando esas situaciones; y hay pago de más, cuando el Tribunal redujo la sanción por desvío de poder o la Secretaría la condonó parcialmente y se hizo el pago total por error

La acción de devolución concedida a los particulares tiene como base el error que anula el pago de acuerdo con el derecho común. En el siguiente fallo del Tribunal Fiscal:

“ERROR EN EL PAGO El artículo 1892 del Código Civil para el Distrito Federal establece que se presume que lo hubo, cuando se entrega en una cosa que estaba ya pagada, pero el que la recibió puede probar que se le hizo por alguna causa justa o a título de liberalidad; por lo que si se demuestra que un causante hizo un pago que no estaba obligado a hacer, cabe suponer la existencia de error y toca a la autoridad fiscal probar que el pago se hizo por causa o a título de liberalidad; y de no hacerlo hay que concluir que se trató de un error que da derecho a la devolución, porque así lo establece la legislación civil, sin que quepa

hacer distinciones entre error de hecho y de derecho, ya que el error consiste en pagar lo que no se debe" (Revista números 37 a 48, página 32)

El Código vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, disponía en su artículo 26:

"El fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

- Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente, se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente
- Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos
- No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución, y

En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo"²⁷²

El mismo Código Fiscal de 1967, refería en su artículo 166:

En caso de que las autoridades fiscales no hubieren hecho la devolución u operado la compensación de créditos en favor de los particulares, éstos deberán solicitarlas por escrito dirigido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con el nuevo Código Fiscal de la Federación vigente, y reformado a partir del 26 de diciembre de 1990, norma la devolución en los siguientes términos:

²⁷² SANCHEZ PIÑA JOSÉ DE JESÚS Op Cit p 92

“La relación tributaria sustantiva de reembolso tiene como sujeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la Administración Fiscal y tiene como contenido la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado”.²⁷³

Ahora bien, la devolución puede hacerse de oficio por la autoridad fiscal o a petición del interesado. Se estima que por interesado debe entenderse el que hizo el pago.

Existen dos formas para realizar las devoluciones:

- a) Mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente;
- b) Mediante certificados expedidos a nombre del mismo contribuyente. En este último caso, los certificados se pueden utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración.

1 Devoluciones de Oficio

Las devoluciones a las que el fisco está obligado, como se menciona pueden hacerse de oficio, o a petición de parte. Esto significa, que si el contribuyente, en un remoto caso de que no le interesa recuperar cantidades pagadas en exceso, y la autoridad se dé cuenta de que tiene que devolverlas, lo que puede hacer sin que medie para ello instancia por parte del interesado.

El hecho de que se haya autorizado a la autoridad para que pueda devolver de oficio cantidades que ha percibido de más, no significa que el particular quede eximido de hacer valer sus derechos.

Por operar de oficio se debe entender que la autoridad, al percatarse del derecho de un contribuyente para solicitar una devolución de contribuciones, podrá hacerla efectiva, aunque no haya mediado solicitud por escrito de la parte interesada.

De este modo, en el momento en que se revisa una declaración y resulta o se determina una diferencia a su favor el contribuyente puede reclamar la devolución de

²⁷³ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 457

lo que pagó indebidamente, o bien la autoridad puede realizar el reintegro, sin que medie gestión de la parte interesada

Si una contribución es pagada en exceso, es decir, que el contribuyente pague más de aquello a lo que está obligado, el fisco está obligado a devolver las cantidades que se hayan pagado indebidamente

También está obligado el fisco a devolver otras cantidades que las leyes establezcan, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado que haya pagado un exportador en la compra de insumos para fabricar los productos que exporta

2 Devolución a Petición de Parte

En este segundo caso deberá mediar una solicitud por escrito del interesado, en la que exponga las razones por las cuales solicita la devolución. El fisco tiene un plazo de cuatro meses, que se cuentan a partir de la fecha en que se recibió la solicitud, para efectuar la devolución. Si no lo hiciera en este plazo, deberá abonarle intereses al solicitante, conforme a la tasa que anualmente se determine

Podemos decir respecto de los retenedores, que podrán solicitar la devolución, siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Es decir, los retenedores únicamente pueden hacer la solicitud, pero no recibir la devolución. En todo caso, el recibo tendrá que otorgarlo el mismo contribuyente, o su representante insubsistente

“La devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad competente, con todos los datos, informes y documentos que señala la forma oficial respectiva”²⁷⁴

En este sentido el fisco deberá hacer la devolución que proceda aplicando la actualización que establece el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se presentó la declaración, hasta aquél en el que la devolución se efectúe. Cuando la declaración se presente antes del término del plazo, la actualización se hará a partir de esa fecha. Si la devolución no se hubiere hecho en los plazos establecidos, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán

²⁷⁴ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 791

conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada y que será igual a la prevista para los recargos en términos del artículo 21 del mismo Código

El Reglamento Fiscal establece que el pago de intereses a que se refiere el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación debe efectuarse conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate sin que ello sea necesario que el contribuyente lo solicite; los intereses se computarán para cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente a aquel en que venció el plazo para efectuar la devolución y hasta que la misma se efectúe o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

En el caso de interposición de medios de defensa que se intenten con ocasión de contribuciones ya pagadas, y dichos medios les prosperen a los promoventes, éstos tendrán derecho a que el fisco les pague intereses conforme a una tasa que será también igual a la prevista para los recargos en dicho precepto legal. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, *contra cualquier contribución que se pague mediante declaración.*

Jarach "sostiene que la devolución es una relación igual y contraria, paralela, pero opuesta a la relación tributaria principal".²⁷⁵

Tiene su origen, en el principio constitucional de que el contribuyente sólo debe pagar en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, y si alguien ha pagado como presupuesto de la obligación, establece o por un hecho que no esté previsto como presupuesto de la obligación surge para el Estado la obligación de devolverlo y surge para el que ha pagado el derecho de crédito para repetir lo indebido

A iguales condiciones, se sostiene por Antonio Berliri, que "la obligación de devolución no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado. Para Ferreiro Lapatza la obligación descansa sobre el principio de enriquecimiento sin causa y de repetición del pago de lo indebido"²⁷⁶

²⁷⁵ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 457

²⁷⁶ *Ibidem*

Se trata de una auténtica obligación, con sus dos sujetos, un acreedor y un deudor, y su objeto, que es la restitución por la Administración Fiscal del tributo indebidamente pagado

Puede ser de carácter tributario, lo que sucede cuando lo pagado indebidamente fue un tributo, o de carácter fiscal cuando la prestación pagada indebidamente no fue tributo, por ejemplo una multa.

Se trata de una relación jurídica principal, en cuanto su existencia no depende de la otra relación jurídica

Asimismo, es una obligación *ex-lege*, pero no puede exigirse sin que medie un acto administrativo que reconozca su existencia

Los presupuestos son:

- a) El pago de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible. Alguien paga una cantidad porque considera que existe en la ley un determinado tributo, y tal cosa es falsa
- b) El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aun cuando exista el presupuesto legal. Por ejemplo, si alguien paga un impuesto de compraventa sin haber celebrado ese contrato.
- c) El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador
- d) El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal.

Para efectos de claridad, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Lo anteriormente dispuesto no es aplicable a la determinación de diferencias por errores

aritméticos, las que dan lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación

La obligación de la autoridad de devolver contribuciones prescribe en los mismos términos y condiciones del crédito fiscal, motivo por el cual es de vital trascendencia todas las precauciones que deberán tomar los contribuyentes para no perder la oportunidad que les brinde su derecho a la devolución.

Así, pues, cuando la determinación de la obligación tributaria corresponde a la autoridad es necesario que se revoque o se nulifique el acto administrativo de determinación para que nazca la obligación de la autoridad fiscal para restituir lo recibido ilegalmente.

En cambio, y a falta de disposición en el Código Fiscal de la Federación, cuando la determinación corresponde al sujeto pasivo, y siendo la obligación de restitución o de reembolso una obligación *ex-lege*, creemos que su nacimiento resulta del concurso de la hipótesis legal y del hecho del pago, por lo que es concomitante con el referido pago indebido

Establece también que los retenedores pueden solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se puede solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso puede solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración. Por último, la regla general es que el derecho a la devolución de lo pagado indebidamente corresponde a aquellas personas que hubieren hecho los pagos respectivos

4.1 Requisitos de la Devolución

Así las cosas, para que se haga la devolución de cantidades pagadas indebidamente será necesario:

- a) Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- b) Que el derecho para reclamar la devolución no se haya extinguido. El tiempo para exigir la devolución se extingue a los cinco años
- c) Que si se trata de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, exista partida que reporte la erogación en el Presupuesto de Egresos de la Federación y saldo disponible. Si no existiera dicha partida o fuere insuficiente, el Ejecutivo Federal promoverá que se autorice el gasto en el Presupuesto

No debemos perder de vista que, cuando se pida la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de noventa días siguientes a la fecha en que quede reconocido el derecho del peticionario. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses al 9% anual, computados desde que se constituya en mora hasta la fecha en que se devuelva la cantidad respectiva.

También es necesario para que la devolución proceda que el derecho del particular no esté prescrito; es decir, que no haya transcurrido el plazo establecido por la ley para que opere esta forma de extinción de obligaciones. Este caso está previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

En los casos en que una persona hubiere pagado una contribución indebidamente o en cantidad mayor de la debida, la autoridad fiscal está obligada a devolver el pago efectuado.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre en favor del fisco, el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, dispone que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

En ocasiones, puede darse el caso de la renuncia a la prescripción ganada. En el Derecho Privado Mexicano, que se aplica supletoriamente al Derecho Fiscal, el artículo 1142 del Código Civil para el Distrito Federal señala que la renuncia de la prescripción expresa o tácita, siendo esta última la que resulte de un hecho que

importa el abandono del derecho adquirido. En ocasiones, la autoridad hacendaria, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción:

- a) requiere al contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal respectiva, o bien,
- b) notifica al contribuyente un crédito fiscal generado más de cinco años atrás

En el primer caso, es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento es únicamente para no incurrir en desobediencia, es decir, que no está renunciando a la prescripción ganada.

En el segundo caso, muchas veces el contribuyente no se inconforma oportunamente en contra del crédito fiscal que se le pretenda exigir no obstante que han transcurrido más de cinco años. En ambos casos, ocurre que tácitamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor, de modo que, volviendo al primer caso, la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias del impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación.

Así, surge el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería hablarse de caducidad y, en el segundo, de prescripción.

La instancia debe presentarse ante la autoridad administradora en cualquier momento antes de que se haya consumado el plazo de prescripción de cinco años.

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

Los retenedores pueden solicitar la devolución, siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Los retenedores deben estar legitimados también para recibir la devolución por cuenta de los retenidos

Por lo que corresponde a la extinción se señala:

- La obligación del Estado de devolver las cantidades indebidamente recibidas se extingue normalmente por pago, pero también por compensación y por prescripción
- El pago de los intereses deberá efectuarse conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo solicite
- La devolución puede hacerse de oficio o a petición del interesado mediante cheque o certificado expedido a nombre del contribuyente, los que se pueden utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor
- El plazo para solicitarla. Se puede presentar en cualquier tiempo antes de que se haya consumado la prescripción de cualquiera de los dos créditos a compensarse. Ya que, la presentación de la solicitud es interruptora del plazo de prescripción que esté corriendo

4.2 Procedencia e Improcedencia de la Devolución

Los contribuyentes pueden obtener la devolución de lo que han pagado de más, respecto de las contribuciones

"La devolución de cantidades pagadas indebidamente o en cantidad mayor a la debida, procederán siempre que no hubiere transcurrido el plazo marcado por las disposiciones fiscales para la prescripción de las obligaciones. Asimismo, si de los actos de comprobación que después, y antes de que opere el plazo para que se extingan las facultades del fisco para realizar esos actos de comprobación de obligaciones, la autoridad llegara a la conclusión de que es improcedente devolver esas contribuciones, el contribuyente deberá abonar las cantidades con las que se

benefició en forma indebida, adicionadas con su actualización, más los recargos de ley, y las multas que procedan conforme a derecho”²⁷⁷

Las autoridades fiscales están obligadas a devolver a los particulares, las contribuciones que hayan pagado en forma indebida. Para que la devolución proceda, el interesado deberá solicitarla por escrito, probando en su solicitud por qué tiene derecho a ella. La autoridad deberá en breve término devolver esa cantidad o, en su defecto, expresar al particular cuál es la razón legal que se invoca para no acceder a su pretensión

De igual forma, también es necesario para que la devolución proceda que el derecho del particular no esté prescrito: es decir, que no haya transcurrido el plazo establecido por la ley para que opere esta forma de extinción de obligaciones (cinco años)

Las autoridades fiscales a fin de verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado en caso de que existan dudas sobre la información y documentación proporcionada, apercibiéndole que si no proporciona lo solicitado dentro de dicho plazo, se tendrá por desistido de la solicitud de devolución que hubiese formulado

4.3 Análisis del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación

A mayor abundamiento, para poder analizar el artículo 22, se transcribe a continuación:

“Artículo 22 - 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. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los

²⁷⁷ MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 159

retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados.

Por lo que respecta al pago de lo indebido o en demasía, constituye éste uno de los supuestos en el que se invierte la función que usualmente desempeña el Estado y el administrado, dado que este caso este último asume el carácter de sujeto acreedor y el Estado de deudor.

En el primer párrafo del precepto legal antes vertido, se presenta la obligatoriedad de las autoridades de devolver lo indebidamente pagado, y tal y como se había señalado, la devolución se realiza de oficio o a petición de parte.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

Quando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un 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. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, 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 de este Código*, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

El promedio actualizado de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, se determinará conforme a lo siguiente: el monto de cada una de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses sin incluir la actualización y demás accesorios que la autoridad hubiera efectuado, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se

recibió la devolución y hasta el último mes del periodo de doce meses por el que se efectúa el cálculo en términos del artículo 17-A de este Código. El promedio se obtendrá sumando cada una de las devoluciones obtenidas actualizadas y dividiendo el resultado entre el número de devoluciones obtenidas en dicho periodo.

Una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso, los intereses. En caso de que la devolución resulte improcedente, y una vez que se *hubiere notificado al contribuyente la resolución respectiva*, las autoridades fiscales darán el aviso a que se refiere la fracción II del artículo 141-A de este Código. El importe transferido a la Tesorería de la Federación, se tomará a cuenta del adeudo que proceda de conformidad con el párrafo décimo del presente artículo. Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto sin que se presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito. Si la devolución no se efectuare dentro de los plazos indicados, computados en los términos del tercer párrafo de este artículo, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente

los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

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. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución.

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

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

Lo dispuesto en el octavo párrafo de este artículo, también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado

compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23.²⁷⁸

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación constituye el fundamento legal de dicho supuesto y conforme al cual sus notas distintivas son las siguientes:

- a) Supuesto de procedibilidad. Surje tal derecho cuando el administrado ha efectuado un pago en demasía o en forma indebida
- b) Modalidades. La devolución puede operar de oficio o a petición del interesado
- c) Sujetos legitimados. Pueden solicitar la devolución tanto quienes efectuaron el pago indebido o en demasía por ser ellos los sujetos contribuyentes o bien los retenedores, sin embargo, en este último caso la devolución se efectuará directamente a los contribuyentes de tales tributos
- d) Formas de devolución. La devolución puede efectuarse bien mediante cheque nominativo para abono en cuenta de contribuyente o mediante certificado de devolución expedido a nombre de este último. Los certificados pueden utilizarse para el pago de contribuciones propias o de las que se tenga carácter de retenedor.
- e) Oportunidad para solicitar la devolución. El particular deberá solicitarla dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se efectuó el pago ya que de no ser así el fisco se libera de dicha obligación en virtud de la prescripción.
- f) Plazo para devolver. La autoridad debe proceder a efectuar la devolución dentro de los tres meses a la fecha en que se presentó la solicitud acompañada de todos los documentos e información requerida
- g) Devolución extemporánea. Si el fisco no efectúa la devolución en el plazo referido en el inciso anterior deberá pagar intereses al particular en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- h) Actualización de contribuciones. El fisco deberá devolver la contribución no en su expedición monetaria o monto en que percibió el pago indebido o en demasía, sino

²⁷⁸ Código Fiscal de la Federación 2000 pp 23-27

que la devolución deberá efectuarse, de la misma contribución, pero expresada en valores monetarios actuales, lo cual se logra mediante el procedimiento previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. Mediante la actualización el legislado pretende evitar la erosión que la expresión monetaria de las contribuciones experimenta por el transcurso del tiempo como resultado de los procesos inflacionarios, merced a dicha institución sigue siendo la misma varía sólo su expresión monetaria

- i) Naturaleza jurídica de la resolución El propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación precisa que las resoluciones de las autoridades reconociendo el derecho a la devolución y ordenándola sin que haya mediado más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de las contribuciones no constituye resolución favorable al contingente, lo cual implica que las autoridades hacendarias puedan unilateralmente reformar o inclusive revocar dicha resolución sin someterse a la limitación prevista por el artículo 36 del mencionado Código

Se considera que el derecho fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente

Se argumenta que si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos pasados

4.4 La Compensación

“Del latín, *compensatio-nis* acción y efecto de compensar; *compensare*, de *cum*, con y *pensare*, pesar”²⁷⁹

Una de las formas de extinguir obligaciones. Es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o sólo hasta donde alcance la menor, si son de valores diferentes

²⁷⁹ GARCIA MENDIETA CARMEN Voz Compensación Diccionario Jurídico Mexicano tomo D-H Op Cit pp 541 y 542

Se dice que, "es la igualdad entre lo dado y lo recibido; entre lo que adeuda y lo que no se nos debe; entre el mal causado y la reparación obtenida; resarcimiento, nivelación"²⁸⁰

Por su parte, el Derecho Civil define la compensación diciendo: que "es aquella en la que dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho"²⁸¹

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que "es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos"²⁸²

La compensación, como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la deuda menor.

El legislador tributario atribuye a la compensación las siguientes notas:

- a) Como presupuesto. Que se trate de obligaciones referentes a aquellos tributos que deben pagarse a través de la presentación de declaraciones, como por ejemplo el impuesto al valor agregado al amparo del artículo 5o de la ley respectiva, de tal forma que si determinada contribución no debe pagarse a través de la presentación de declaraciones no podrá operar jamás la compensación, no obstante que se satisfagan los demás requisitos previstos por el legislador.
- b) Siempre la compensación tiene un carácter optativo; dado que la compensación se presenta como un beneficio para el sujeto obligado, repugnaría el que se le atribuyese un carácter obligatorio.

²⁸⁰ CODIGO CIVIL, p. 209.

²⁸¹ PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO Op. Cit., 1978, p. 117.

²⁸² ARRIJOJA VIZCAINO ADOLFO Derecho Fiscal Ed Themis. México 1998 1a reimpresión de la 13a edición p 521

- c) Existen dos supuestos distintos que engendran lo que vendría a llamarse dos especies de compensación. Una, sería la regla general, que opera por sólo así quererlo el sujeto obligado, por supuesto que una vez satisfechos todos los requisitos. Una segunda especie corresponde a aquellos casos en que la compensación, para que opere, debe estar precedida de una autorización expresa de la autoridad hacendaria, que por cierto es sólo para aquellos supuestos en que el saldo a favor no corresponda a la misma contribución de la que resulta deudor el sujeto.
- d) No procede la compensación en relación a aquellas cantidades cuya devolución se hubiese solicitado, no obstante que nada 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.

En todo lo demás, dado el carácter supletorio del derecho común, resulta aplicable lo establecido por el Código Civil para el Distrito Federal, como por ejemplo lo que la compensación opera hasta por el monto de la deuda inferior, que se trate de deudas líquidas, etcétera.

La figura jurídica de la compensación se refiere a una forma de extinción del crédito fiscal, que consiste en aprovechar el saldo a favor del contribuyente para hacer el pago de contribuciones causadas. Mediante esta figura, el contribuyente puede liberarse de obligaciones fiscales a su cargo, pues a propósito de los pagos efectuados en demasía, el fisco adquiere ante el contribuyente el doble carácter de acreedor y de deudor. Así se posibilita que el contribuyente haga efectivo el crédito a su favor y, mediante él, extinga las obligaciones fiscales a su cargo.

“El efecto de la compensación es el de extinguir el adeudo mayor, hasta el importe del menor. Aquí se parte del supuesto de que el contribuyente hubiera hecho un pago indebido de una contribución y, en consecuencia, tiene un saldo a favor. En este caso,

en un pago posterior podría hacer el ajuste del saldo que tiene a su favor, compensando éste contra lo que deba pagar en fecha posterior”²⁸³

En la legislación mexicana, la figura jurídica de la compensación está contenida en los artículos 23 y 24 del Código Fiscal de la Federación, y 9 y 13 de su Reglamento. Para que conforme a estas disposiciones legales el contribuyente pueda efectuar una compensación de contribuciones, será necesario que se presenten los siguientes requisitos:

- a) Que los adeudos se refieran a contribuciones que se paguen mediante la presentación de declaraciones periódicas. Lo anterior significa que si se trata de cualquier otra contribución que no se satisfaga en esta forma, por ejemplo, las contribuciones aduaneras, la figura de la compensación no podrá operar y, por lo tanto, en este caso de excepción a la regla las personas tendrán que recurrir a la solicitud de devolución de las cantidades pagadas indebidamente.
- b) Que las cantidades a compensar se deriven de la aplicación de una misma contribución. Es decir, si una persona tiene saldo a favor en un renglón tributario, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta, la compensación de ese saldo a favor, sólo la podrá hacer el contribuyente contra un adeudo correspondiente a ese mismo renglón tributario. En consecuencia, no podría esa persona compensar un saldo a favor en ese impuesto, contra un saldo a cargo en un tributo diferente.
- c) Como caso de excepción a la regla anterior, la compensación entre adeudos y créditos pertenecientes a diferentes renglones tributarios, podrá operar sólo cuando las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, así lo autoricen.
- d) Cuando ya se haya ejercido la facultad de solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, ya no será posible efectuar ninguna compensación, aunque la autoridad fiscal no hubiere resuelto todavía sobre la devolución pedida por el contribuyente.

²⁸³ MABARAK CERECEDO DORICELA Op Cit p 160

- e) La compensación que reúna los requisitos establecidos podrá ser hecha por los mismos contribuyentes, sin necesidad de solicitar la autorización del fisco, pero si ésta no procediera por contravenir algún requisito fiscal, el contribuyente se obliga, en los términos de ley, a pagar el crédito actualizado, más los recargos y las multas que, en su caso, apliquen las autoridades fiscales
- f) Las autoridades están facultadas a hacer compensaciones de oficio cuando se trate de contribuciones que las personas estén obligadas a pagar por adeudos que se deriven de una sentencia que hubiere causado ejecutoria, o que hayan quedado firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que la autoridad deba devolver al contribuyente que haya formulado la correspondiente solicitud de devolución.

Los requisitos de la compensación son los siguientes:

1a Que las deudas sean homogéneas, es decir, de la misma especie

2a Que las deudas sean líquidas. Se llama deuda líquida a aquella cuya cuantía se halla determinada o es determinable dentro de un plazo de nueve días

3a Las deudas deben ser exigibles; es decir, las deudas exigibles son aquellas cuyo pago puede rehusarse conforme a derecho

Si las deudas no fueren de igual cantidad, hecha la compensación queda expedida la acción por el resto de la deuda. El artículo 1426 del Código Civil establece que no es procedente la compensación en materia fiscal. Sin embargo, este artículo es improcedente frente al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que los créditos que se compensen deberán reunir los requisitos que se han señalado.

Se dice que el efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley, las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor. Que debemos entender por Ministerio de Ley. "El Tribunal Fiscal de la Federación dice: quiere decir que no es necesaria declaración de nadie, ni del acreedor ni de ninguna autoridad; que es bastante que

existan las dos deudas para que se produzca la compensación”²⁸⁴ (Revista, Tomo 10, página 4920)

Sin embargo, puesto que las dos deudas deben ser liquidadas, es indispensable que las autoridades encargadas de liquidar los créditos fiscales determinen el importe de las deudas compensables; esa atribución está reservada a los organismos fiscales

En caso de que el crédito en favor del contribuyente no esté liquidado, y la autoridad ejecutora proceda al cobro del impuesto debido, habrá que pagar éste y solicitar la devolución del crédito a cargo del fisco. Al respecto el entonces Tribunal Fiscal de la Federación señaló: Para que la compensación exista se requiere la existencia de dos deudas o adeudos, cuyo resultado sea líquido, y como en el caso solamente el que trata de hacer efectivo la Oficina de Hacienda lo es por que el que adeuda la misma, todavía no ha sido liquidado por la oficina correspondiente, no procede que se haga dicha compensación; lo que quiere decir que el interesado pierde su derecho a la devolución que corresponda

Según el precepto legal que se comenta, las autoridades fiscales también pueden efectuar la compensación de las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos, los adeudos, sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos del artículo 22 del mismo Código, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada, caso en el cual se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación

Existen en el nuevo Código Fiscal dos tipos de compensación: la celebrada entre particulares (Art 23) y la verificada entre las entidades de orden público (Art 24) En efecto, los créditos y deudas del Fisco Federal, únicamente podrán compensarse cuando provengan de la aplicación de leyes tributarias y se satisfagan los requisitos que para esta forma de extinción señala el derecho común.

²⁸⁴ *Ibidem*

La compensación será declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a petición del interesado. Las autoridades fiscales, si llegaren a tener conocimiento de que se han satisfecho los requisitos para la compensación, podrán declararla de oficio.

Cuando el contribuyente efectúe la compensación total o parcial de cantidades a su favor derivadas de una misma contribución, debe hacerlo ante la autoridad recaudadora correspondiente. Efectuada parcialmente la compensación podrán continuar aplicando el saldo a su favor en pagos futuros. Previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el contribuyente puede compensar distintos impuestos, derechos o aportaciones de seguridad social.

En cambio, si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo puede compensarse previa autorización expresa de las autoridades fiscales, para excitar la cual es apta la instancia de compensación.

La resolución debe ser dictada en un plazo de 3 meses. De lo contrario se considerará resuelta en forma negativa, por aplicación del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

La resolución desfavorable a la instancia de compensación es impugnabile mediante juicio ante el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual es competente para conocerlo de acuerdo con el artículo 11 de su Ley Orgánica.

No obstante lo anterior, Mario Pugliese ha señalado al respecto que, el contribuyente no puede tener derecho alguno a la compensación, aún cuando tuviera un título ejecutivo contra el Estado.

El Estado puede renunciar al cobro de un tributo exigible o ya calificado en virtud del poder discrecional que la soberanía financiera le atribuye. Naturalmente, el uso de tal atribución requiere la presencia de circunstancias objetivas, variables en cada caso; puesto que de otra manera se violaría el principio de la igualdad tributaria de los contribuyentes.

Quien esté legalmente obligado con otros sujetos pasivos a satisfacer un adeudo tributario, no sólo tiene la obligación, sino el derecho de efectuar el pago del tributo a fin de evitar que el adeudo fiscal se agrave con multas y recargos y que en su contra se inicie un procedimiento de cobro

El cumplimiento, quien quiera que sea la persona que lo realice, libera a todos los coobligados, cuando el pago efectuado comprenda la deuda íntegra con sus accesorios

Un pago parcial deja subsistente la obligación hacia el Estado, del sujeto o de los sujetos pasivos por el saldo insoluto, que no puede reducirse sin el consentimiento del Estado

Se admite que los créditos líquidos y exigibles se compensen, y esta compensación no será el resultado de una decisión discrecional de la administración, sino de un derecho que pertenece al contribuyente

La deuda del contribuyente se considera líquida y exigible si tiene presentado dictamen sobre sus estados financieros para efectos fiscales, salvo que habiéndose impugnado el acto determinado de créditos fiscales que se pagaron para evitar garantizarlos y habiendo vencido al fisco, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor

No obstante lo anterior, las deudas serán líquidas cuando una y otra estén precisadas en su monto; y exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a deuda; por ejemplo un contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de 1'000,000 00 por concepto de impuesto al valor agregado pagado de más y, a su vez, el fisco tiene sobre el mismo particular el derecho de exigirle el pago de la cantidad de 1'500,000 00 por concepto del impuesto sobre la renta, pagado de menos. El contribuyente y el fisco son acreedores y deudores recíprocos y las deudas son

líquidas y exigibles, pero no fungibles en virtud de que derivan de la aplicación de distintas contribuciones.

4.4.1 Procedencia e Improcedencia de la Compensación.

Cuando las cantidades a pagar por los contribuyentes, por adeudo propio o por retención a terceros y las que se tengan a favor, podrán optar por compensarlas, siempre que se tenga la obligación de pagar mediante declaración, que deriven de la misma contribución, incluyendo los accesorios. La compensación se hará siempre con cantidades actualizadas, de acuerdo con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por lo cual están obligados a pagar, podrá hacerse la compensación cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

Para efectos de este artículo 23, segundo párrafo, las reglas publicadas el 6 de marzo del 2000, señalan:

2.2.9 Los contribuyentes podrán afectar la compensación de las cantidades que tengan a su favor en la declaración de pago provisional del IVA y en el ajuste de IVA correspondiente a los pagos provisionales, contra el IMPAC o contra el ISR a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, incluyendo sus accesorios, por los que se efectúen declaraciones de pagos provisionales, siempre que cumplan lo siguiente:

- A. Que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales. Los contribuyentes que se dediquen a actividades industriales podrán efectuar la compensación a que se refiere esta regla aun cuando no dictaminen sus estados financieros, siempre que cumplan con los demás requisitos establecidos en la misma.
- B. Que la compensación sea efectuada a partir de la declaración correspondiente al mes o período inmediato siguiente a aquél al que se refiera la declaración en la

que se determinó el saldo a favor en el IVA o de la declaración correspondiente al mes inmediato siguiente a aquél en que se hubiere manifestado el saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales del IVA y a más tardar en los plazos previstos en el artículo 6o de la Ley del IVA para solicitar la devolución de los saldos a favor

- C Que dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración en que se hubiera efectuado la compensación, presenten ante la administración local de grandes contribuyentes.

En el caso de que se haya efectuado una compensación improcedente, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código mencionado, sobre las cantidades que se hayan compensado indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquel en que se haga el pago del monto de dicha compensación

La compensación no procede cuando haya solicitado la devolución de las cantidades a compensar o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas

Aclara el Código Fiscal Federal, que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, y que quien efectúe una compensación que no procediera, cubrirá recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de compensación, independientemente de las sanciones que procedieren

4.4.2 Análisis del Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación

A mayor abundamiento y para poder efectuar un análisis del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación se expresa que:

“Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios con la salvedad a que se

refiere el párrafo siguiente. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

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

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

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

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

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.²⁸⁵

Como sabemos, la compensación es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. El principio básico que regula este procedimiento es el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.

Para que este procedimiento se pueda efectuar en materia tributaria, el Código Fiscal Federal, plantea estos supuestos:

- a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración
- b) Que el crédito en favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sean respecto de una misma contribución

Los supuestos de referencia tienen una explicación justificada debido a las necesidades de la autoridad en la administración de las contribuciones, ya que es indiscutible que si se trata de una misma contribución que se realiza con procedimientos formales de declaración, existen los elementos necesarios para la identificación de los créditos.

De igual forma, podemos decir respecto de la naturaleza del crédito, ya que el crédito fiscal, en favor o en contra del fisco, se encuentra sujeto al principio de igualdad, por lo que al ser de la misma naturaleza y tanto el adeudo como el crédito son líquidos y exigibles, no debe existir limitación alguna para su compensación.

Para realizar el procedimiento de compensación, la Secretaría de Hacienda ha emitido formas especiales, con lo que se evita la posibilidad de confusiones o deficiencia de datos en la operación, independientemente de que también se pueda realizar de oficio aun cuando el crédito a cargo del particular haya quedado firme.

²⁸⁵ Código Fiscal de la Federación 2000 p 27 y 28

El Código Fiscal en vigor regula un aspecto nuevo en la compensación a pesar de no designarlo con este nombre, y es el relativo a la utilización de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que al ser créditos en favor del particular, se compensan con los adeudos tributarios a su cargo

El artículo 25 del propio ordenamiento establece la posibilidad de pagar de esta manera cuando sea mediante declaraciones periódicas, acreditando el importe de los estímulos fiscales. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor derivado de un estímulo fiscal. Dicho acreditamiento se encuentra sujeto a formalidades, como comunicarlo a las autoridades administradoras de los estímulos y presentar el documento que establezca el Certificado de Promoción Fiscal o el Certificado de Devolución de Impuestos

Volviendo al artículo 23 que se comenta, establece diversos requisitos para que pueda tener lugar la compensación como un medio de extinguir obligaciones tributarias. Dentro de esos requisitos, destacan de manera especial los siguientes:

- a) Sólo tienen derecho a llevar a cabo la compensación aquellos contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones periódicas, como es el caso de quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Por el contrario, quienes no se encuentran en esta situación porque sus tributos no derivan de una autodeterminación personal, sino de una resolución de la autoridad hacendaria, como es el caso de las contribuciones especiales, de algunos derechos y de ciertos impuestos especiales, no tienen esa posibilidad, aun cuando lleguen a quedar colocados en la hipótesis de ser acreedores y deudores recíprocos del Fisco
- b) La compensación puede ser efectuada por los contribuyentes que tengan derecho a hacerlo mediante la simple presentación de una declaración complementaria, siempre y cuando ambos adeudos deriven de la aplicación de la misma Ley Fiscal, es decir, que se trate de la misma contribución. En caso de que se deseen

compensar adeudos provenientes de la aplicación de leyes distintas, se requerirá de previa autorización expresa de las autoridades hacendarias

- c) La compensación comprende tanto el adeudo principal como los tributos accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución)
- d) No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

De esta manera, resulta injusto que el Código Fiscal únicamente autorice la compensación a los contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones, puesto que esto crea una situación de desigualdad en perjuicio de los contribuyentes que no están obligados a presentar declaraciones, vulnerándose así el principio constitucional de equidad

Por otra parte, se habla de la prescripción de la obligación a cargo del Fisco de devolver cantidades pagadas indebidamente, las que en tal evento no son susceptibles de devolución

Este artículo 23 contempla los requisitos y condiciones para que los contribuyentes puedan hacer uso del derecho a la compensación. De tal manera que éstos deben cumplirse como lo marca la ley; de lo contrario, en una revisión pueden detectarse incumplimientos de dichos requisitos y fincarse diferencias a cargo de los contribuyentes

El primer requisito para efectuar la compensación es que las cantidades que los contribuyentes traten de compensar deriven de una misma contribución. Para el caso del Impuesto al Valor Agregado, la compensación de cantidades a favor es frecuente cuando se trata de acreditamientos. En este supuesto, el contribuyente puede compensar cantidades pagadas en la compra de insumos, o de cualquier otro concepto por el que tuvo que aceptar que se le trasladara el Impuesto al Valor Agregado, contra cantidades a pagar con motivo de la causación del mismo Impuesto. También se podrá hacer la compensación de cantidades a favor de los contribuyentes que provengan de impuestos diferentes de aquél contra el que se trata de compensar;

sin embargo, esto sólo será posible, en los casos que autorice la Secretaría de Hacienda, y conforme a los requisitos que la misma Secretaría establezca, tal y como se establece en la siguiente tesis:

COMPENSACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL AÑO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS. De una recta interpretación del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y seis se desprende que es improcedente, por ilegal, la compensación presentada por el contribuyente cuando se pretenda compensar un saldo a favor del impuesto sobre la renta contra el diverso impuesto al valor agregado por ser contribuciones de distinta naturaleza, las cuales, de conformidad con lo establecido por el propio precepto, sólo son procedentes cuando se cumplan los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca y dé a conocer a los gobernados mediante las reglas de carácter general que se hubieran emitido para tal efecto²⁸⁶

La reciprocidad de derechos y obligaciones se cumple para ambas partes de la relación jurídico-tributaria también en el caso de que la compensación se haya hecho de manera ilegal. Por otra parte el contribuyente tiene el derecho de actualizar el monto de las cantidades a compensar; pero si dicha compensación no procediera, la autoridad también actualizará el monto compensado ilegalmente, y le aplicará los recargos correspondientes en caso de cobrarlo posteriormente al contribuyente

Es evidente que si las cantidades a favor del contribuyente ya han sido reintegradas a éste mediante la devolución que haya solicitado, el fisco ya no tendrá ante él el carácter de deudor y, por tanto, ya no habrá lugar a la compensación. En el mismo caso estará la pérdida del derecho a compensar en el caso de la prescripción: si el contribuyente dejó pasar el tiempo que establece la ley para que se configure la prescripción, sin ejercer su derecho a la compensación, no podrá hacerlo posteriormente

²⁸⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI. Julio de 1997. Tesis: XXI 1o 29 A. Página: 362

La compensación puede hacerla de oficio la autoridad, cuando las cantidades de que se trate sean de las que el contribuyente está obligado a pagar o a retener y éstas sean objeto de una sentencia ejecutoriada. Es decir, si a propósito de la resolución de un juicio de nulidad, interpuesto por el particular, se dicta una sentencia en la que el Tribunal Fiscal declara la validez de la resolución impugnada, con esto, el crédito es cobrable por parte de la autoridad. Si el contribuyente tiene un saldo a favor, la ley faculta a la autoridad para que ésta haga la compensación de oficio y aplique el saldo a favor del contribuyente al pago de las obligaciones a su cargo, sin dejarle opción a que el contribuyente extinga dicha obligación por otro medio. El único requisito que le marca la ley a la autoridad es que notifique personalmente al contribuyente afectado la resolución, mediante la cual, se efectúa la compensación de oficio.

4.4.2.1 La Declaración

El Estado tiene conocimiento de los hechos generadores de obligaciones fiscales por medio de la declaración, ya que sin ella ignoraría los múltiples hechos generadores que se llevan a cabo en la sociedad.

Según Jarach, la declaración "es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial"²⁸⁷

Por su parte, Gazzero la define como el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y los elementos relativos a los derechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria.

Para Vanoni²⁸⁸ define la declaración como la comunicación que el sujeto obligado por la ley efectúa a la administración tributaria una vez que haya realizado el supuesto y se hayan dado los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida.

La declaración debe ser presentada en los plazos señalados por las leyes fiscales, puede ser mensual, como se establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual se señala la obligación de presentar declaraciones mensuales a más tardar al décimo primer día en que se haya trasladado el impuesto y una declaración anual que

²⁸⁷ JARACH DINO Op. Cit p. 402.

²⁸⁸ VANONI citado por DE LA GARZA Op Cit p 569

comprenda el ejercicio fiscal anual, ello de acuerdo a lo que establece el Art. 32 fracc IV, del Código Fiscal de la Federación

En este sentido, el artículo 6 del Código Fiscal Federal se establece un plazo de cinco días posteriores a la fecha en que se haya realizado el hecho generador, para presentar la declaración, cuando no está previsto en la ley un término determinado.

Independientemente de que el contribuyente obtenga o no ingresos, si tiene la obligación de presentar declaraciones periódicas deberá continuar presentándolas, aun cuando no haya a su cargo obligaciones fiscales que declarar, en tanto no presente el aviso de baja del Reglamento Fiscal.

Asimismo, en dicho precepto se establece que los contribuyentes deberán presentar declaraciones de pagos provisionales, siempre que exista cantidad a pagar o saldo a favor, así como la primera declaración sin pago

Ahora bien, cuando se presenta una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo, será suficiente para que la autoridad administradora del tributo presuma que no existe contribución a enterar en las subsecuentes declaraciones de pago provisional que no sean presentadas

Sobre este último aspecto, cabe destacar que si el particular presenta nuevamente una *nueva declaración provisional sin impuesto a pagar o sin saldo a favor, siempre que la inmediata anterior hubiere sido presentada bajo las mismas circunstancias, se hará acreedor a una multa, conforme a lo dispuesto por los artículos 81 fracción VII y 82 fracción VII del Código Fiscal*

Como vemos, "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. Al efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de

las autoridades fiscales encargadas de la administración de la contribución contra la cual se pretenda efectuar la compensación”²⁸⁹

El Reglamento Fiscal en su artículo 13 dispone que la compensación de cantidades a favor del contribuyente practicada por este mismo que derivan de una misma contribución se haga parcialmente, podrá continuar aplicando el saldo a su favor en pagos futuros

Para compensar distintos impuestos, derechos o aportaciones de seguridad se debe obtener la previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La compensación se hace en la declaración respectiva que presente el contribuyente

Cuando se trata de créditos que deriven de una distinta contribución, la compensación debe ser hecha por la autoridad fiscal

La reforma de diciembre de 1985 al artículo 23 del Código Fiscal establece que las autoridades fiscales pueden, de oficio, compensar las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros, cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales están obligadas a devolver al mismo contribuyente, en los términos de lo dispuesto para la devolución de impuestos, aun cuando la devolución ya hubiere sido solicitada

En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación. Se entiende que es una misma contribución, si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho

4.5 El Saldo a Favor en Impuestos Indirectos (pago de lo indebido)

Para efecto de mayor claridad, en el presente punto iniciaremos señalando que, la palabra saldo significa (*Ital*, saldo, de lat. *Solidus*: sólido), pago de la deuda u obligación

Resultado deudor o acreedor que arroja una cuenta en relación con una de las partes a que interesa o atañe. Sobrante, diferencia, resto. Remanente de mercaderías que el industrial o el comerciante venden por un precio inferior al normal”²⁹⁰

²⁸⁹ GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. Cit., p. 617.

²⁹⁰ GUIZA ALDAY FRANCISCO JAVIER. Voz Saldo. Diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia. México 1999 p. 741

El saldo a favor en el IVA "aparece cuando el impuesto acreditable en un período o ejercicio es superior el impuesto que corresponde a las operaciones, actos o actividades gravadas, realizadas por el contribuyente en este lapso de tiempo".²⁹¹

Tratándose de saldos a favor del contribuyente, éste, establece la ley en este artículo 6, primer párrafo, tendrá la opción de acreditarlo contra el impuesto que en períodos subsecuentes le resulte a cargo, o solicitar su devolución, siempre que en el último caso sea sobre el total de dicho saldo, y por otro lado, que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Como prescripción, considera el Código Civil, en el artículo 1135 un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley

Cabe comentar aquí, que la solicitud de devolución de saldo a favor derivados de declaración provisional, fue condicionada a los contribuyentes, por disposición legal los años 1987 y 1988, y sólo podían solicitarlos determinados contribuyentes (los dedicados a la agricultura, ganadería, avicultura o pesca, así como cuando dicho saldo derivara de inversiones relacionadas directamente de ciertas actividades empresariales, o de actividades relacionadas con actividades exportadoras), por así disponerlo el primer párrafo de este artículo. Sin embargo, dicha disposición era, a todas luces, inconstitucional, en razón de violar el principio de equidad al otorgar la devolución sólo a determinadas categorías de contribuyentes y actividades. Así, lo reconoce el Poder Judicial Federal, mediante Jurisprudencia, donde determina que: Tratándose de devolución de saldos a favor, la igualdad existe respecto de todos los contribuyentes que los obtengan, independientemente de la actividad que desarrollen o de la tasa en que tributen, los que tienen derecho a que se les otorgue un trato igual. Dicha disposición fue modificada por reformas para el año de 1989.

El saldo a favor, pudiera originarse también, por el pago en exceso o pago indebido. En cualquier caso, la solicitud de devolución podrá efectuarse solamente por el contribuyente y no alguno de sus miembros, incluso tratándose de una sociedad o

²⁹¹ PLASCENCIA RODRÍGUEZ JOSÉ FRANCISCO Op Cit p 55

asociación civil, excepto si se legitimase jurídicamente la unidad entre ambos. Al respecto el Tribunal Fiscal emitió un criterio, donde establece la asociación civil tiene legitimación activa para solicitar la devolución del IVA en cuestión, pues, independientemente de que quienes hayan efectuado la erogación de dicho impuesto a través del pago de cuotas hubiesen sido sus asociados. Lo anterior en razón de ser, específicamente, la asociación civil la contribuyente del gravamen.

Por otro lado, cuando la solicitud de devolución del pago de lo indebido deriva de la realización de cumplimiento de acto de autoridad, el Tribunal considera en un precedente de Sala Regional que dicha devolución será improcedente. Y sólo nacerá el derecho a la devolución cuando se acredite que dicho acto se dejó sin efectos, siempre que se eche mano de un recurso o medio de defensa de los contemplados por el Código Fiscal de la Federación.

De esta forma, si el contribuyente optara por el acreditamiento de sus saldos a favor, podrá efectuar dicho acreditamiento vía declaraciones complementarias, sin infringir la norma fiscal, dado que ésta determina que: cuando en la declaración de pago provisional le resulte saldo a favor, podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, sin que por ello le cause perjuicio alguno al fisco federal. Tal es el criterio establecido por precedente de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Incluso, si el contribuyente obtuviera el saldo a favor en la declaración del ejercicio, puede, sin duda, acreditarlo en la declaración siguiente a qúella en la que se obtuvo dicho saldo a favor.

Ahora bien, podrá optar por solicitar dicha devolución cumpliendo en los siguientes requisitos:

- I. Garanticen mediante fianza otorgada a favor de la Tesorería de la Federación, por un plazo de seis meses, el importe cuya devolución se solicite.
- II. Acompañen a la solicitud de devolución, la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 95% de sus operaciones, así como la de sus clientes que representen la totalidad de sus

enajenaciones de exportación. La información relativa a los mismos deberá ser agrupada por cada proveedor, prestador de servicios, arrendador o cliente

En los casos en que se opte por dicho acreditamiento, señala esta regla, en su segundo párrafo, la devolución se efectuará en un plazo máximo de 40 días hábiles

La solicitud aquí mencionada, así como la prevista en el artículo 15-A del Reglamento de la LIVA, deberán presentarse ante la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, en la forma oficial aprobada, acompañada en su caso, con la copia de la declaratoria de contador público o de la fianza a que se refiere la fracción I de esta regla y con los dispositivos magnéticos que contengan la información señalada en la fracción II de la misma, finaliza el tercer párrafo de esta regla

Por otro lado, si el contribuyente optara por compensar el IVA contra el impuesto sobre la renta a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros y el impuesto al activo, incluyendo sus accesorios

En relación con el saldo a favor que se genere en el Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente tiene varias opciones para seleccionar: acreditarlo, compensarlo o solicitar su devolución

SalDOS en Declaraciones Mensuales (LIVA 6)

Cuando en la declaración de pago provisional mensual 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 mismo caso sea sobre el total del saldo a favor

Los saldos cuya devolución se solicite no podrá acreditarse en declaraciones posteriores.

SalDOS en Declaración Anual (LIVA 6)

Si en la declaración del ejercicio la empresa tuviera cantidades a favor, podrá acreditarla en declaraciones mensuales posteriores o solicitar su devolución total

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores

Saldos en Declaraciones Complementarias (RLIV 16)

Cuando se formulen declaraciones para rectificar errores, en virtud de las cuales resulten saldos pendientes de acreditar o se incrementen los que habían sido declarados, se procederá como sigue:

- Cuando se trate de declaraciones mensuales y no se haya presentado la del ejercicio, el saldo a favor o su incremento podrá acreditarse en la declaración mensual siguiente al día en que se presente la complementaria.
- Cuando se corrija una declaración del ejercicio, se podrá optar por solicitar devolución o por continuar el acreditamiento en la declaración mensual siguiente al día en que se presente la complementaria

4.6 Clasificación de los Impuestos

Para un mejor conocimiento de los impuestos es necesario estudiar las principales clasificaciones, lo que es además de suma utilidad para saber cuál es el gravamen apropiado y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desea gravar. La clasificación de los impuestos puede hacerse desde diversos puntos de vista: el económico, el financiero y el administrativo; pero la división más general y comprensiva es, sin duda, la de los impuestos en:

4.6.1 Impuestos Indirectos

Los términos directo o indirecto no son, sin embargo, muy satisfactorios, porque están basados en un supuesto acerca de la incidencia final del impuesto.

Ernesto Flores Zavala, señala que "en este impuesto, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador"²⁹²

²⁹² FLORES ZAVALA ERNESTO Op Cit p 269

Los impuestos indirectos han tomado un auge extraordinario en las dos últimas décadas

Se considera que en tanto un pueblo sea pobre no debe gravar su capital, por lo que debe orientar su sistema tributario hacia la imposición indirecta. Deben otorgar incentivos, a través de la imposición directa, a sus capitales para su desenvolvimiento. Que a medida que el país se vaya desarrollando deberá irse cambiando el sistema orientándolo hacia los impuestos directos, que tienden a ser más equitativos, pero que por el momento los indirectos tienden a promover el desarrollo económico.

El sistema impositivo en México ha contribuido a que cada año se observe que unos pocos son los que están concretando la riqueza y la mayoría nada o casi nada tiene.

Normalmente, en los impuestos indirectos sobre fabricación y consumo, el pago es simultáneo a la autocalificación; sin embargo, no siempre de esta coincidencia cronológica deriva la concurrencia del nacimiento y de la extinción del crédito fiscal, porque la obligación tributaria de los gravámenes sobre sociedades y los personales, no surge con todos los elementos jurídicos necesarios para su perfeccionamiento, con anterioridad a la determinación líquida de su monto.

Los impuestos indirectos gravan siempre situaciones o hechos reales, concretos, ciertos, como es la producción, la adquisición, la enajenación, etc., y generalmente, si la demanda del producto lo permite, el monto del gravamen va incluido en el precio o se traslada por separado.

Se le conoce 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.

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;

"Para Griziotti, los impuestos indirectos deben buscar una finalidad fiscal y dos extrafiscales. La primera consiste en producir recursos económicos al Estado y las dos segundas en reducir al consumo de bienes considerados como suntuarios, dañosos o inmorales, y proteger la industria nacional de la competencia de la industria extranjera".²⁹³

Expresa la doctrina que el impacto inmediato de los impuestos indirectos se produce directamente sobre los costos o los ingresos que se perciban de las ventas, que son dos elementos que, en las decisiones de los hombres de negocios, tienen una influencia indiscutible sobre el precio y la producción.

El impuesto indirecto debe ser objeto de amplios estudios sobre sus posibles efectos económicos, ya que al afectar situaciones o hechos reales el contribuyente casi nunca resulta el sujeto económico, salvo en los impuestos al consumo de gasolina o de energía eléctrica, por lo que es necesario saber hasta donde llegarán sus efectos.

Así, el impuesto indirecto es el que no recae directamente sobre la mercancía ó sobre cualquier otro producto destinado al uso o consumo de la sociedad, y se llama indirecto porque indirectamente recae como elemento del precio sobre el consumidor. En este sentido, Montesquieu ha dicho: "que la cuota sobre los capitales favorece más a la esclavitud, mientras que la contribución sobre las mercancías es mas favorable a la libertad porque toca de una manera mas directa a la persona".²⁹⁴

Para que los impuestos indirectos no sean opresivos, un célebre economista opina que los objetos de primera necesidad no deben ser cotizados; y que al contrario, la cuota debe ser mas fuerte en proporción de que tales objetos se alejen del consumo general. También debe tenerse presente una regla de equidad proporcional para la imposición de las cuotas, de manera que dé por resultado que pague mas el que mas consume objetos de mas valor.

²⁹³ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. Nociones de Política Fiscal, México, Ed. Porrúa, 1994 p. 135.

²⁹⁴ Citado por MANUEL DUBLAN. Derecho fiscal. Ed. Porrúa. Textos Universitarios México 1975 p. 34.

A. Inconvenientes de los Impuestos Indirectos

Respecto de los impuestos indirectos sus inconvenientes pueden reducirse a los siguientes:

a) Falta de certeza y estabilidad;

Los impuestos indirectos tienen un régimen legal cierto pero su productividad, por así decirlo, es insegura, incierta y poco estable. A veces resultan suprimidos de hecho. Son variables en cuanto a la percepción e inciertos en punto a lo calculado. Basta una crisis económica o de trabajo, o hechos semejantes, para que el consumo gravado con esos impuestos disminuya.

b) Son de más fácil evasión que los directos;

“Los impuestos indirectos son de fácil evasión, tanto lícita como ilícitamente. La primera puede incluirse en la causa anterior. El que disminuye su consumo, disminuye su contribución impositiva; esto no necesita explicación. En casos de excesivo aumento del precio de las cosas de primera necesidad o de carencia de ellas por desorden o indisciplina en la producción, o desaciertos gubernativos en la economía de la Nación, todo lo que falta se encarece y entonces se procuran sucedáneos de menor precio, y por consiguiente con menos impuesto. Es una forma de justicia en las privaciones, pero justicia relativa, porque los que gozan de grandes dietas o hacen negocios más o menos oficiales, están en situación privilegiada respecto del resto de la población”²⁹⁵

c) Su administración es más onerosa que la de los directos;

d) Pueden ser más injustos que los directos; estos impuestos afectan a todos, cualquiera que sea su condición, oficio y tanto a las clases pudientes como no pudientes, puesto todos están obligados al consumo (esto es relativo)

e) La flexibilidad es otra de las llamadas ventajas de los impuestos indirectos, es decir, que ellos pueden aumentarse fácilmente, y a veces pueden ser disfrazados

²⁹⁵ BIELSA RAFAEL. Compendio de Derecho Público y Administrativo y Fiscal III. Derecho Fiscal. Buenos Aires 1952. p. 273

de tasas. Sin embargo, se advierte que la llamada tasa encubre un verdadero impuesto, en cuyo caso ella es atacable por falta de causa jurídica, es decir, por falta del servicio especial cuyo pago se exige.

Pero aún en los impuestos al consumo de la gasolina y de la energía eléctrica, el sujeto económico puede resultar que no coincide con el sujeto jurídico

Es en estos impuestos en donde más se experimenta la traslación hacia adelante o hacia atrás

Pierden mucho de su efectividad, en períodos inflacionarios, cuando la cuota del impuesto está representada por una cantidad fija y ello obliga al legislador a continuas reformas para actualizarlos frente a la constante pérdida de valor de la moneda. En cambio, cuando el gravamen contiene como tasa un porcentaje determinado ésta sigue la suerte de la moneda

Los impuestos indirectos con tasas diferenciales atendiendo al valor de la mercancía gravada son los que producen menos efectos perjudiciales, ya que afectan a los contribuyentes según su capacidad de gasto. En cambio, los impuestos indirectos con tasas fijas que atienden sólo a lo que se produce, se explota o se enajena afectan más al que menos tiene y el importe de su traslación varía de un contribuyente a otro, según el costo de producción del artículo afectado

El impuesto indirecto alcanza mayor número de sujetos económicos que el directo y puede considerarse de igual rendimiento, ya que mientras este último no grava al que carece de capacidad contributiva aquél sí, pues atiende al consumo.

Los impuestos indirectos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo al impuesto, pero es una tercera persona el (consumidor) quien cumple con la obligación tributaria

El ejemplo clásico del impuesto indirecto en el país, es el de Ingresos Mercantiles ahora llamado Impuesto al Valor Agregado, por cuyas características alcabatorias se considera que ha sido el impuesto que ha favorecido, más que ninguna otra causa, la elevación de las subsistencias del pueblo mexicano

En este tipo de impuestos debe distinguirse entre el sujeto pagador del mismo. Existe un verdadero desdoblamiento de la relación tributaria entre el sujeto pasivo (*de jure*) y el sujeto pasivo (*de facto*)

Los impuestos llamados indirectos resultan a veces en los efectos de su aplicación, más directos que aquéllos; y recíprocamente, los directos, considerados tales con el criterio de la determinación administrativa de carácter jurídico, pueden resultar indirectos en la dinámica económico-financiera

Esta diferenciación ha sido cuestionada, pues se ha dicho que hay impuestos indirectos que resultan en la práctica más directos que ninguno, afirmación paradójica en la que hay algo de verdad, y recíprocamente, impuestos directos que son económicamente indirectos

En defensa de los impuestos indirectos se dice que quien los paga no lo advierte casi, pues su monto está comprendido, en general, en el precio de la cosa o de la prestación gravada, y que se reacciona, contra el precio, y no contra el fisco. Así el consumidor sólo considera alto el precio, sin saber que ello puede ser debido a contribuciones (excluidas las intimidatorias o ilegales, como ciertos aportes financieros); el comprador reacciona contra el comerciante, el locatario contra el locador; en suma, contra el que le vende o realiza servicios. Eso es verdad, pero acusa ignorancia (el que no sabe esto puede ser embaucado y aprovechado por una política insincera). Se protesta más contra un impuesto directo de cinco pesos, que contra varios indirectos que suman cien pesos. Sin embargo, el impuesto directo no debe tener ninguna exención personal; debe pagarlo todo el mundo, aunque sea un peso al año

De esta forma, "para J. Due, los impuestos indirectos pueden producir las siguientes consecuencias:

- A Afectan más a las familias que gastan porcentajes elevados de sus ingresos,
- B El impuesto indirecto tiende a fomentar el ahorro vía disminución del consumo del bien o servicio gravado o a la búsqueda de sustitutos no gravados,

C En los impuestos indirectos puede ser importante la ilusión monetaria. A pesar del alza de los impuestos indirectos, los individuos tienden a seguir gastando las mismas sumas aun cuando no ya realizando los mismos consumos”²⁹⁶

Y para Due las ventajas de los impuestos indirectos, son:

- A Proporcionar los 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.

4.6.2 Impuestos Directos

Los impuestos directos son aquellos, en los que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación tributaria en términos de ley”²⁹⁷

Para Flores Zavala, “son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden”²⁹⁸

“En el impuesto directo, a diferencia del indirecto, no se discute su certeza, fijeza y justicia, si él es moderado o equitativo (no confiscatorio); de ahí que se lo prefiera. Por

²⁹⁶ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO Op Cit 1994 pp 137 y 138

²⁹⁷ Ibidem

²⁹⁸ FLORES ZAVALA ERNESTO Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas México Ed Porrúa 32a edición 1998 p 269

otra parte, los gastos de administración o recaudación son menores que en los indirectos, y su evasión casi imposible”²⁹⁹

Todos deben soportar las cargas fiscales, aunque sea con un peso, moneda nacional, esto es aún los más pobres

Así, el autor Porras y López, señala que, “los impuestos directos son aquellos que se recaudan en virtud de que existen establecidas listas, padrones o matrículas en donde constan los nombres de los causantes, las cuotas o tasas y las fuentes de dichos impuestos. En cambio en los impuestos indirectos la obligación fiscal nace de la realización eventual de actos jurídicos tales como compra-ventas, arrendamientos, importaciones, etc, eventualidad que imposibilita la formación de dichos padrones que norman administrativamente a los impuestos directos”³⁰⁰

Por su parte, John Stuart Mill “atiende a la legalidad de la repercusión, y estima directos aquellos impuestos en que la ley tiene el designio de que no se efectúe la repercusión, y, por el contrario, indirectos a aquellos en que la ley ha propuesto que el pagador del impuesto transmita la carga a otra persona”.³⁰¹

No obstante lo anterior, los impuestos directos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación tributaria en términos de ley. Por ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

Las principales ventajas de los impuestos directos son:

- a) El Estado conoce previamente la cantidad del impuesto por recaudar de cada contribuyente
- b) El Estado conoce con precisión al sujeto pasivo del impuesto y, en consecuencia, es posible realizar mejor la justicia social

La principal desventaja del impuesto directo es la de ser muy sensible al patrimonio y a

²⁹⁹ BIELSA RAFAEL, Compendio de Derecho Público y Administrativo y Fiscal III. Derecho Fiscal. Buenos Aires 1952 p 277

³⁰⁰ PORRAS Y LOPEZ ARMANDO Op. Cit. 1978 pp 93 y 94

³⁰¹ *Ibidem*

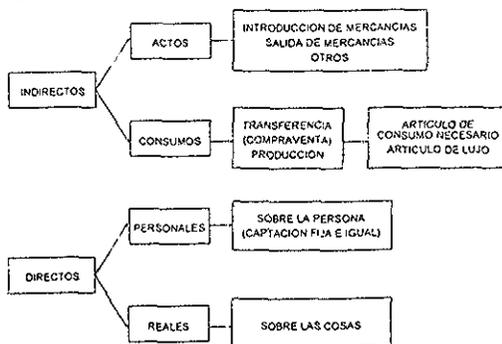
la psicología del contribuyente.

Por lo que podemos decir que, "son impuestos directos, los que gravan las manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva (persona, renta o determinados bienes del patrimonio, por ejemplo los inmuebles); son impuestos indirectos los que gravan la riqueza en sus manifestaciones mediatas (a causa de transmisiones de bienes a causa de consumo).

En los primeros la relación entre el objeto y la fuente del impuesto es inmediata; en los segundos es mediata. Este es el criterio tradicional de la distinción, pero no muy absoluto, como se ha señalado".³⁰²

En los impuestos directos la Administración Pública, determina de antemano a los contribuyentes y a ciertas contribuciones (aunque unos y otras puedan variar); no así en los indirectos, pues las transmisiones de bienes y los consumos son indeterminados respecto de los contribuyentes, aunque en los presupuestos financieros se calcula el monto de los ingresos provenientes de esos impuestos.

Los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales. Algunos autores consideran esta clasificación como general de todos los impuestos, y otros la limitan a los impuestos directos



³⁰² BIELSA RAFAEL Op Cit p 270

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.6.3 Los Impuestos Personales.

En los impuestos personales, se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las persona físicas

No obstante lo anterior, podemos decir que "son aquéllos que para determinar el monto del impuesto a pagar, tomando en cuenta la situación personal del contribuyente, estado civil, familia, fuente del ingreso a fin de permitirle deducciones o reducciones por cargas de familia"³⁰³

Respecto a éstos, Flores Zavala a su vez señala, "son aquellos en los que se toman en cuenta a las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos,"³⁰⁴ una de las ventajas del impuesto personal, es que hace intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fiscal, y, por lo mismo, permite una mayor justicia en el impuesto, porque se adapta a las condiciones particulares de cada contribuyente

4.6.4 Los Impuestos Reales.

Son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos, o los relegan a segundo término y gravan o recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes.

Por lo que "son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto"³⁰⁵

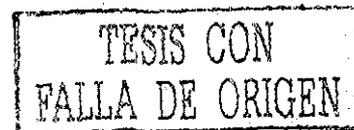
Asimismo, se señala que "son los que se establecen atendiendo exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desatienden de las personas"³⁰⁶ Estos impuestos presentan mayores garantías al fisco, porque el objeto no puede librarse del

³⁰³ BOETA VEGA, ALEJANDRO, Derecho Fiscal, Ed ECASA México 1992 2a edición p 32

³⁰⁴ FLORES ZAVALA ERNESTO Op Cit p 277

³⁰⁵ Ibidem.

³⁰⁶ PONCE GÓMEZ FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO Op Cit p 90



impuesto. No gravan sino a los que tienen capital y se presentan a una fácil recaudación. Pero adolecen de graves inconvenientes, tanto para el individuo como para el Estado. Desde luego puede haber propiamente uniformidad en el impuesto por las siguientes razones:

1a Porque todos pagan independientemente de su situación personal y sólo teniendo en cuenta la situación o valor de la cosa gravada.

2a Por la dificultad de determinar el valor de la base y objeto gravable en algunos casos, entre otras.

A su vez, podemos mencionar otra clasificación de los impuestos; los cuales pueden ser:

a) Proporcionales, "son aquellos en los que la tasa o cuota siempre es constante, aunque la fortuna vaya en aumento. Supongamos que el 10% sea la cuota o tasa. Quien gane cien deberá pagar 10; el que gane mil deberá pagar cien; el causante que gane cien mil deberá pagar diez mil, y así sucesivamente".³⁰⁷

Fue Adam Smith el primero que puso de relieve este principio impositivo en una de sus máximas al decir: "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción. Cada uno, con la mayor exactitud posibles, a sus propias facultades, o sea en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado".³⁰⁸

b) "La imposición es progresiva cuando la tasa del impuesto aumenta también".³⁰⁹

En otros términos: en los impuestos progresivos la tasa o cuota va aumentando al mismo tiempo que va aumentando el ingreso, la utilidad o la riqueza, pero dicha tasa no es constante como en los impuestos proporcionales.

Existen autores que afirman que el impuesto progresivo ya se encontraba entre los

³⁰⁷ PORRAS Y LÓPEZ ARMANDO Op Cit p 92

³⁰⁸ Ibidem

³⁰⁹ Ibidem



antiguos hebreos En el Deuteronomio, lo que se menciona en el versículo 20 del Capítulo 16 dice: "Administrarás la justicia con rectitud, para que vivas y poseas la tierra que te dará el Señor". En los versículos 16 y 17 del texto bíblico: "nadie comparecerá con las manos vacías ante el Señor, sino que cada uno ofrecerá en proporción de lo que tuviere" Adviértase la semejanza de estas palabras con las ideas de Adam Smith respecto del impuesto

Como se ha dicho en el impuesto proporcional, la tasa o cuota es siempre la misma; en tanto que en el impuesto progresivo, la tasa o cuota no es constante sino creciente, y va creciendo en relación con el crecimiento de la riqueza Esta es la diferencia esencial entre los impuestos proporcionales y progresivos

El impuesto progresivo tiene sus defensores y sus críticos; para quienes lo defienden, se considera que el impuesto progresivo es más justo en virtud de quien obtenga más utilidad debe pagar más La base justa y humana del impuesto progresivo es el tratar de forma desigual a los desiguales Lo anterior no se logra con el impuesto proporcional.

4.7 El Impuesto al Valor Agregado

Uno de los impuestos indirectos que destacan es el Impuesto al Valor Agregado, del cual se menciona:

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 1925, 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 de las exportaciones y sin eximir a las importaciones de quedar gravados en igual forma que los productos nacionales

En México, "la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Entró en vigor el 1o de enero de 1980, es decir, se dió un año para poder estudiar los posibles efectos de la ley, sus repercusiones en el público y los problemas que podían presentarse. Sustituye al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al que se le hizo la objeción fundamental de ser un impuesto en cascada y a diversos impuestos especiales"³¹⁰

Los principales tipos de impuesto al consumo que derivan de los gravámenes sobre el volumen de ventas, según la doctrina, son el impuesto múltiple, plurifásico o en cascada, que grava las ventas en todas las etapas del sistema económico, a través de las cuales los productos recorren todo el proceso productivo, desde la transformación hasta llegar al consumidor final. Se incluye, como segundo rubro en esta clasificación, el impuesto monofásico o parcial, que grava las ventas en un sólo punto del proceso de producción y distribución

La tercera modalidad de imposición sobre el volumen de ventas es el impuesto al valor agregado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) según un diccionario especializado en Economía y Hacienda, es el Impuesto Indirecto que grava a los fabricantes en cada fase del proceso

Benjamin Retchkiman, por su parte define el IVA "como el gravamen o impuesto a las entradas brutas sus ventas menos los gastos por bienes y servicios comprados o adquiridos a otras empresas"³¹¹

La primera definición no es tan amplia como es actualmente el impuesto mismo, pues se limita a uno de los tipos iniciales de aplicación del impuesto, el gravamen aplicado a los productos

³¹⁰ FLORES ZAVALA, ERNESTO Op. Cit., p. 489.

³¹¹ RETCHKIMAN K BENJAMIN 1983 Op Cit p 83

La segunda definición alude a un método de aplicación, el denominado base contra base

Por tanto, parece conveniente ubicar el concepto valor agregado, para después concluir con una definición concreta del impuesto que lleva dicho nombre. El término valor agregado se emplea en la ciencia económica. Para cuantificar o determinar la parte de valor incorporada en las diversas etapas de la producción de un producto, bien o servicio.

El IVA se apoya en dicha premisa, ya que busca gravar exclusivamente el valor añadido en las fases que componen el ciclo económico de producción, circulación y distribución de los bienes y servicios. En dichos términos el IVA se causa solamente por el valor incorporado en cada una de las etapas de dicho proceso desde su producción hasta llegar al consumidor final.

Se puede aquí formular una definición del impuesto, tal como se presenta dicha figura impositiva en la actualidad: el IVA "es un impuesto indirecto, que incide exclusivamente en el valor añadido en cada etapa del proceso económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios".³¹²

De igual manera se puede señalar: "el Impuesto al Valor Agregado es una contribución que se aplica al incremento del valor que se agrega a los bienes y servicios al pasar éstos por las diferentes etapas del proceso económico: Productor, distribuidor, mayorista, detallista, etcétera".³¹³

"Como señala Cesare Cosciani, el gravamen ofrece ventajas sobre el impuesto plurifásico, ya que constituye para el consumidor una carga proporcional al precio de venta en la etapa gravada. Por lo que podríamos decir que el IVA es el impuesto que grava la diferencia entre el precio de adquisición de un bien o servicio (no productos finales, en principio) y su precio de venta, diferencia que deriva del valor que se agrega al bien o servicios vendidos, contándose con la facultad de deducir el tributo

³¹² PLASCENCIA RODRÍGUEZ, JOSÉ FRANCISCO, *Análisis y Comentarios a la LIVA*, Ed. Themis, México, 1995, p. 11.

³¹³ CHAPOY BONIFAZ DOLORES BEATRIZ y FERNANDEZ Y CUEVAS JOSÉ MAURICIO *Derecho Fiscal*. México editado IJ UNAM 1999 p. 93.

cubierto en cada transacción intermedia, en forma tal que, en última instancia, el contribuyente lo es el último y real consumidor final”³¹⁴

El IVA, en tanto impuesto a las ventas, cuenta con:

- a) Un destinatario, que lo es el consumidor final (no existe redundancia en lo asentado toda vez que hay productos que utilizan un bien, en tanto insumo, para producir otro bien distinto, que es el que ocurre finalmente al mercado y es consumido en lo que nosotros denominamos consumo total real);
- b) Uno (o varios) sujetos tributarios intermedios que trasladan, el IVA al consumidor final o bien, el excedente del valor añadido al producto o servicio, y
- c) Una base gravable que la constituye el valor agregado o añadido

“El IVA en México, es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no sólo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor. Es de tipo real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas”³¹⁵

La característica esencial consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se presentan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total

Hay tres tipos de impuestos al valor agregado denominados:

- a) De consumo;
- b) De ingresos;
- c) De producto bruto.

El nivel de vida directo e inmediato de una persona depende del volumen de su consumo; cuando ahorra para consumir luego, será gravado en la época del último consumo. Si una persona por lo general consume los ahorros acumulados o

³¹⁴ DE LA CUEVA, ARTURO, Op. Cit. p 163

³¹⁵ FLORES ZAVALA ERNESTO Op Cit p 488

heredados con anterioridad, los principios de equidad exigen que efectúe una contribución corriente al gobierno sobre la base de dicho gasto, especialmente en períodos de aguda escasez y presiones inflacionarias

El impuesto al valor agregado no grava la utilidad de las empresas, lo que grava es el valor global, real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales que cada productor, fabricante, mayorista, minorista, va incorporando al artículo en cada etapa de su negociación, considerándose así que todos los que intermedien en la negociación de las mercaderías, tanto en el ciclo industrial como en el comercial, son productores de riqueza y deben ser en consecuencia, gravados con este tipo de impuesto

El impuesto está siempre en la posibilidad de gravar cualquier producto nuevo que aparezca en el mercado. Asimismo, por su sensibilidad refleja la situación económica general, especialmente en el caso de situaciones inflacionarias

En el de consumo 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

Los partidarios de los impuestos al consumo, expresan que hay justicia tributaria cuando se grava a la persona atendiendo al gasto que realiza y no atendiendo al ingreso que percibe

En el de ingresos 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.

En el de producto bruto no se autoriza la deducción del IVA cubierto en la adquisición de bienes de capital, sea inmediata o por depreciación. La base económica de éste IVA es el producto nacional bruto, esto es consumo más inversión.

El IVA es el tributo que se traslada sobre el valor total de 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

Como el contribuyente tiene derecho de acreditar en contra del impuesto a pagar el monto de que a su vez se le trasladó cuando fue adquirente de lo que transformó o revendió, el impuesto jamás influye en el costo del artículo. 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

Con tal motivo se le considera de una sola etapa, como los tres primeros, con múltiples puntos de recaudación

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

Se reconoce, sin embargo, que tiene igual número de contribuyentes que el de transacciones o sobre el volumen de ventas; mayores complicaciones de recaudación; requiere de elevada preparación por parte del contribuyente y de la contratación de personal calificado para su manejo; así como de la existencia de tasas diferenciales, para compensar su menor base gravable en tratándose de consumos reputados suntuarios; calcular el costo de su financiamiento, etcétera.

Es de impuesto 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:

- 1) Universales, todo lo concerniente a las exportaciones;
- 2) Políticas, las que se otorgan en favor de los periódicos, revistas, libros y artículos alimenticios de primera necesidad;
- 3) Sociales, las que conceden en favor de las medicinas y atención médica y dental;

4) De simplicidad administrativa, en favor de los contribuyentes de baja capacidad económica

Hay otras exenciones que se otorgan por la dificultad en la aplicación del concepto de valor agregado en áreas de ciertos servicios, como de las instituciones de crédito

El problema de los contribuyentes exentos radica en que no pueden recobrar el impuesto que se trasladó cuando la adquisición de las materias primas está gravada, forma parte del costo

La utilización de tasas múltiples es con el objeto de aligerar el impacto del gravamen sobre bienes de primera necesidad, de consumo generalizado o para imponer fuerte tributación en la adquisición de bienes reputados como suntuarios, pero la existencia de diversas tasas incrementa el costo de cumplimiento al contribuyente

Si las exenciones o las bases reducidas son excesivas, ello perjudica a la recaudación y obliga a incrementar el resto de las tasas.

Para minimizar o atenuar, hasta donde sea posible, los efectos perturbadores de este impuesto, se recomienda:

- La introducción del IVA durante un período de estabilización de precios y salarios;
- La introducción del IVA como sustituto, sin buscar incrementar la recaudación;
- La gravación de los mismos bienes y sujetos del impuesto que se deroga;
- Estrecha cooperación entre las autoridades hacendarias y los organismos de contribuyentes, para evitar incrementos de los precios.

La definición de valor agregado, como las entradas brutas de ventas menos todos los gastos por bienes y servicios comparados o adquiridos a otras empresas, puede reflejarse en un ejemplo, tomando como base un producto final, camisas: el agricultor vende su algodón al fabricante textil en \$150, éste al que manufactura camisas en \$250, que a su vez entrega la prenda al mayorista en \$350, que la hace llegar al detallista en \$400, quien la vende al consumidor en \$450, reflejando lo que cada uno agrega de valor al producto y determina que el valor creado por cada empresa sea medido y los resultados del sistema económico en su totalidad se sumen, llegándose

al producto nacional bruto del que se han eliminado las posibilidades de doble cómputo

Los actos o actividades que grava la Ley mencionada son básicamente cuatro: a) Enajenación de bienes; b) Prestación de servicios independientes; c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; d) Importación de bienes o servicios

Los sujetos o deudores directos de los impuestos, son las personas que las leyes tributarias señalan como contribuyentes. No sólo están obligados a enterar la prestación fiscal, sino que deben cumplir todas las formalidades que las leyes imponen, por la vigilancia fiscal, la determinación de la existencia del crédito y su liquidación

No obstante lo anterior, y para profundizar un poco en el presente punto, iniciamos diciendo que, la Ley del IVA grava la enajenación de bienes y las prestaciones de servicios (Art 1) "Se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante"³¹⁶

La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registro mexicano, se considera realizada en territorio nacional aun cuando al llevarse a cabo se encuentre materialmente fuera de dicho territorio. Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residen en el mismo. En forma muy parecida se prevé la prestación de servicios en territorio nacional ello de acuerdo a los (Arts 10 y 16 de la LIVA)

Dado que la concepción de domicilio legal, no es igual, en la mayoría de sistemas jurídicos del mundo, el concepto de residencia ha venido desarrollándose y aplicándose con más frecuencia en conflictos de leyes, por ser un concepto más común en las diversas legislaciones. Así, por lo general, se puede considerar como residencia el simple hecho de radicar en algún lugar, sin tomar en consideración los

³¹⁶ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA Op Cit p 531

elementos de tiempo y de voluntad. Dicho concepto se puede utilizar, entonces, como punto de vinculación principal o bien como punto de vinculación sustituto del domicilio ante la dificultad o la imposibilidad de establecer este último.

El derecho tributario puede admitir el señalamiento de domicilios convencionales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este domicilio en principio sólo debe admitirse para los casos contenciosos o para aquellos en que el particular hace uso de un derecho o formula alguna gestión que, aun cuando relacionada con alguna obligación tributaria, no se refiera precisamente al cumplimiento de ésta. Es decir, el domicilio convencional sólo debe admitirse para las cuestiones de aspecto procesal y sus efectos se limitarán a la cuestión para la que fue señalado.

Las legislaciones de los Estados disponen que el impuesto predial o territorial se causa por los inmuebles ubicados en el territorio del Estado, aun cuando sus propietarios no sean residentes en él.

Así, por su parte el artículo 2 de la LIVA prevé la existencia de representación de extranjeros residentes en el extranjero a través de los cuales éstos realizan en el país actividades empresariales. Esos representantes pueden ser agentes independientes, si son contribuyentes de ISR como trabajadores independientes (Título III, Cap. II) o no serlo, siempre que tengan y ejerzan poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de dichas actividades.

En efecto, en los impuestos a la producción el gravamen es financiado por el fabricante, pues debe enterarlo al fisco mucho antes de que él realice la enajenación de lo producido y por ende recupere el monto del impuesto.

Pero también en ciertos impuestos el contribuyente maneja y puede financieramente beneficiarse con el impuesto que traslada, retiene o recauda, al poder enterarlo, en ocasiones, hasta treinta días después de haberlo percibido del afectado.

Se considera que el consumo de los artículos no necesarios para la existencia del hombre son consumos voluntarios y ofrecen capacidad contributiva. Sin embargo, si el consumo de artículos suntuarios muestran gran capacidad contributiva, el gravarlos con tasas elevadas puede desalentar su adquisición y cerrar fuentes de trabajo.

El impuesto indirecto no debe ser elástico, es decir, contraerse fácilmente con el aumento del precio, pues ello obligaría al legislador a continuas reformas para actualizar la cuota del impuesto frente a la pérdida de valor de la moneda. También se precisa que deben ser capaces de desarrollo, a fin de que con el aumento de la población y de la riqueza crezca espontáneamente el producto del impuesto.

Con relación a lo antes establecido, se menciona que, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la normalidad de los casos, cumplir sus obligaciones.

El domicilio fiscal se ha establecido para tener un mejor control sobre los contribuyentes habituales de tributos federales y para poder localizarlos en la forma más fácil posible.

4.7.1 Traslación del Impuesto

Se presenta así, la figura de la traslación, al establecer la ley que, "es el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a los adquirentes de los bienes, o a quienes los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios"³¹⁷

También se menciona, "el fenómeno de la repercusión o traslación del impuesto es el que permite que la carga del impuesto se transfiera del sujeto que conforme a la ley debe de pagar el impuesto sujeto de derecho del impuesto a otro sujeto que en definitiva paga el impuesto sujeto de hecho del impuesto"³¹⁸

La traslación, "es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra(s) persona(s), Cuando ésta opera, en forma tácita o expresamente reconociéndolo la ley, se da origen al impuesto de cascada, ya que permite una sucesión de repercusiones que se

³¹⁷ PLASCENCIA RODRÍGUEZ, JOSÉ FRANCISCO Op Cit p 5

³¹⁸ BOETA VEGA ALEJANDRO Op Cit p 35

reflejan sobre diversas etapas de la producción. El fabricante traslada el impuesto a los distribuidores; éstos a su vez, a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste en el consumidor”.³¹⁹

Acerca de la figura del traslado referida en el tercer párrafo del artículo 1o. de la ley, se ha dicho que constituye un acto inconstitucional establecido por la norma fiscal, porque la misma significa el cumplimiento de una obligación a cargo de terceros que no son sujetos del gravamen.

Sin embargo, sobre este particular existe una tesis de jurisprudencia relacionada a la tesis 91 (Impuestos, Validez Constitucional de los), de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en que se establece que dicha disposición no es inconstitucional.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos que traducidos de manera breve quieren decir la justicia tributaria en cambio de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que

³¹⁹ PONCE GÓMEZ FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO Op Cit p 94

se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad³²⁰

"Desde luego que hay situaciones en las que el sujeto no puede, desde el inicio de la relación, trasladar el impuesto, pero entonces no puede hablarse de repercusión, motivo por el cual al establecerse un gravamen debe tenerse conciencia de quien será, en última instancia, el pagador del tributo"³²¹

Por otro lado, cabe mencionar que el traslado no aparece expresamente en todos los casos, pues cuando el contribuyente realiza actos o actividades gravados, con el público en general, tales como la prestación de servicios de teléfono, energía eléctrica y hotelería incluyendo sus accesorios, por disposición legal incluye el impuesto en el precio, pero su traslado podrá hacerlo el contribuyente en forma expresa y por separado si así lo solicita el interesado

Dicha circunstancia no significa que los mencionados contribuyentes no recuperan el impuesto por ello pagado, ya que este evento lo tiene contemplado la ley al regular sus operaciones

4.7.1.1 Forma de Traslado.

El traslado del impuesto por el contribuyente, al establecer que incluso éste pudiera ubicarse como violatorio de precios o tarifas oficiales

Cabe mencionar que parece más adecuado, para efectos de simplificación de la norma fiscal, que el quinto párrafo de este primer artículo de la ley ocupara el cuarto lugar, dado que se refiere como el tercer párrafo a la figura del traslado, en tanto que el cuarto párrafo, que determina el lugar del entero del gravamen, pasase a ser el quinto párrafo de dicho artículo

Pero sí, por otro lado, sucede que el contribuyente no obstante realizar actos gravados no traslada el IVA debiendo hacerlo según lo establece la norma, entonces la cadena traslativa se rompe y dicho contribuyente no recuperaría el impuesto por él aceptado. La condición *sine qua non*, para que el contribuyente pueda acreditar las cantidades

³²⁰ PLASCENCIA RODRÍGUEZ, JOSÉ FRANCISCO Op Cit p 5

³²¹ DE LA CUEVA ARTURO Op Cit p 98

de impuesto que le hubieren trasladado o que él hubiese pagado es que éstas cumplan con ciertos requisitos que establece la ley, cumplidos los cuales dichas cantidades adquieren el carácter de acreditables. Empero que sucederá con los importes de impuesto no repercutidos por el contribuyente. El precepto fiscal no establece, expresamente, la mecánica operacional en dicha circunstancia. Sin embargo el Tribunal Fiscal, refiriéndose al impuesto sobre compraventa de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras, considera, en tesis aislada de la Sala Superior, que el contribuyente debe cobrar el precio del producto más el impuesto, para posteriormente enterarlo al Estado.

Como se ve, el Código Fiscal toma como elemento esencial del sujeto o deudor directo, que tenga obligación de pago; el Código no considera con esa calidad a personas que hagan el entero sin tener deber legal de ello. Tal es el caso del traslado, incidencia o repercusión de los impuestos en que terceros liberan al sujeto de su obligación de pagar, sin que por ello adquieran ningún derecho para con el Fisco, al que no pueden hacer reclamación alguna, ni aun en el caso de que hubieran pagado indebidamente o con exceso.

4.7.2 La Retención

Aunado a lo anterior, se presentan las siguientes figuras:

1 La retención indirecta, de la cual podemos decir que, la vía o procedimiento por la que generalmente opera la sustitución es por la retención indirecta.

La retención indirecta "es la que tiene lugar cuando un sustituto, obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle su derecho de crédito. En este caso, al sustituto se le llama retenedor. El sustituto retenedor conserva en depósito la suma retenida y además de cumplir con otras obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, la entrega al sujeto activo"³²²

³²² GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. Cit. p. 503

La sustitución debe distinguirse de la traslación o repercusión, en virtud de que en la traslación aun cuando tenga el carácter de obligatoria, como sucede en algunos casos, el único sujeto pasivo es el sujeto pasivo principal mientras que el incidido nunca llega a tener ningunas relaciones jurídicas con el sujeto activo, manteniéndose en el plano de un mero sujeto económico del impuesto, como que ha dado en llamarse a este tipo de personas afectadas indirectamente por el impuesto

2 La llamada retención directa no es sino un modo particular de cobrar en la fuente del impuesto, sugerido por razones de oportunidad práctica y financiera. Esto se comprueba si se toma en cuenta que ni siquiera se expide una orden de pago y por lo tanto, desde un punto de vista estrictamente legal, el Estado carecería de un título oponible al del contribuyente (que tenga derecho, por ejemplo, a sueldos devengados como empleado público). En el caso de la retención directa se puede decir que la obligación tributaria a cargo del retenedor nace en el momento mismo de la retención, y por lo tanto, al llegar a ser exigible no sólo era preexistente la obligación a su cargo, sino también lo era el impuesto causado por la persona a quien el gravamen fiscal le fue retenido. Estamos ante un procedimiento técnico-financiero de cobro en la fuente de un impuesto directo, y en un sentido jurídico opera no una compensación no entre el Estado y el retenedor, aunque sí entre éste y el deudor directo original del tributo.

Lucien Mehl señala que el impuesto "es un impuesto complejo que sólo puede concebirse claramente tras haberlo descompuesto en sus elementos"³²³

Son elementos del impuesto el objeto, sujeto, la base y la tasa. Los dos primeros son denominados elementos cualitativos del impuesto, en virtud de que definen los campos objetivo y subjetivo de aplicación del gravamen.

La base y la tasa del impuesto, son considerados como elementos cuantitativos, por ser estos elementos los que vienen a determinar el importe de la deuda impositiva.

³²³ PLASCENCIA RODRIGUEZ JOSÉ FRANCISCO La Aplicación del IVA en la Prestación de Servicios Indetec México p 21

Existen autores que a dichos elementos agregan el período o fecha de pago y la exención fiscal, en cuyo caso, los elementos que conforman un impuesto son: el objeto, sujeto, la base, la tasa, el periodo de pago y la exención.

1 El Objeto

Para la doctrina tributaria, es objeto del impuesto la manifestación de la realidad económica, establecida expresamente en la norma fiscal y considerada a ser sometida a la imposición. Dicho objeto, por tanto, existe jurídicamente y será imputable a la persona física o moral que se coloque en términos de la ley en el mismo. Así, es objeto de imposición: la transmisión de un bien, la percepción de un ingreso, el usufructo de un bien o la prestación de un servicio.

En la práctica, el objeto viene a ser el aspecto económico sobre el cual se establece el impuesto.

En materia de prestación de servicios, la ley del IVA establece en el artículo 1o fracción II, como objeto del impuesto, la realización de servicios independientes, tales como el transporte de personas o bienes, la asistencia técnica, la transferencia de tecnología, el mandato, la comisión, la mediación, la representación y la correduría entre otros.

2. El sujeto

En la relación tributaria intervienen dos sujetos, la administración como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo.

Sin embargo, en materia de impuestos indirectos como el IVA, dicha afirmación doctrinaria no es válida ni completamente correcta, dado que en ciertos casos la realidad es otra. Así, vemos que el sujeto pasivo de la relación tributaria y el obligado al pago del tributo en este gravamen, casi nunca son la misma persona.

La ley del IVA en México, establece en su artículo 1, primer párrafo, como obligados al pago del impuesto, a las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen actos o actividades de enajenación de bienes; prestación de servicios independientes;

otorguen el uso o goce temporal de bienes, y/o realicen la importación de bienes o servicios. Técnicamente todas las personas que realicen dichos actos o actividades pagarán el impuesto; sin embargo, los únicos sujetos que lo trasladan por disposición de la ley, y en consecuencia recuperan el impuesto aceptado, son los denominados por la norma fiscal como contribuyentes. Por lo cual, los sujetos no considerados contribuyentes por el precepto, tendrán que absorber el IVA pagado.

La Ley del IVA establece, como sujetos del impuesto, tratándose de la prestación de servicios independientes, a las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen la prestación de dichos actos o actividades.

3 La Base

La base del impuesto es el primero de los elementos de carácter cuantitativo tratándose de la determinación de montos de cualquier gravamen. De esta forma Florez Zavala define a la base del impuesto como "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el valor de la porción hereditaria, el número de litros producidos, etc." ³²⁴

La Ley del IVA considera como base del cálculo del impuesto en la prestación de servicios independientes, denominada *valor* para sus efectos: el total de la contraprestación pactada, así como las demás cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, otros gastos, reembolsos, intereses normales o moratorios, y cualquier otro concepto que derive o se agregue a la contraprestación.

El Reglamento de la Ley establece, por su parte en el artículo 32, que cuando los prestadores de servicios paguen por cuenta y a nombre del prestatario las contribuciones y sus accesorios, el reembolso por las mismas no formará parte del valor de sus servicios. Exceptúa de lo anterior el IVA trasladado, en los términos establecidos por el precepto fiscal.

³²⁴ RODRIGUEZ PLASCENCIA JOSÉ FRANCISCO Op Cit p 24

Asimismo, el Reglamento determina, en su artículo 33 que, tratándose de la prestación de servicios turísticos conocidos comúnmente como paquetes, los contribuyentes que en un mismo contrato ofrezcan diversos servicios, deberán separar el valor de los servicios prestados en el país, de los proporcionados en el extranjero

4 La Tasa

Como tasa de un gravamen se designa generalmente, a la cantidad expresada en porcentaje a recibir por la administración tributaria, en dinero o especie

Se establece en las leyes la aplicación de tasas reducidas a actividades benéficas al desarrollo económico y, por el contrario, se aplican tasas altas a actividades menos benéficas o definitivamente nocivas a dicho desarrollo

La prestación de servicios en materia de IVA se encuentra afecta a la tasa general de 15% y a la tasa de 0%

La prestación de servicios parece ser el objeto en el que más y de inmediato, se encuentra la esencia de lo que el impuesto, quiere gravar: el valor agregado

Se aplica la tasa de 0% a los servicios independientes prestados directamente a los agricultores y ganaderos, cuando son destinados para actividades agropecuarias, por concepto de: perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, suministro de energía eléctrica, entre otros

5 Período de Pago

En la norma fiscal se establece, generalmente, el plazo para cumplir la obligación de pago

Dicha obligación se considera en la Ley del IVA desde diversos puntos de vista: según el tipo de pago; según el tipo de servicio; según la persona a quien se le preste el servicio y según la constancia con que dicho acto o actividad sea realizado por el sujeto del gravamen

En materia del IVA se consideran dos tipos de pago: provisional y del ejercicio. El pago provisional determina el precepto fiscal, se efectuará por los períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto Sobre la Renta. Mientras que, el pago correspondiente al ejercicio se presentará dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre del mismo

Por lo que corresponde a la prestación de servicios independientes, según determina el artículo 17, primer párrafo de la Ley, se tendrá la obligación de pagarlo, en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones. Debiendo incluirse en éstas los anticipos, en caso de hacerlos

Por otro lado si se tratase de la prestación de servicios correspondientes a seguros y fianzas, las primas respectivas darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen

Finalmente, cuando el contribuyente preste un servicio en forma accidental, establece el artículo 33 de la Ley del IVA, el pago lo hará dentro de los 15 días siguientes a aquél en que obtenga la contraprestación

4.7.3 Por lo que a la Exención se Refiere y Tasa 0%

Emilio Margáin Manautou, señala que la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imposibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica. Para no contravenir lo dispuesto por el artículo 28 Constitucional en el sentido de prohibir las exenciones permanentes y definitivas, o en favor de personas determinadas, deben cumplir los requisitos de ser abstractas, generales e impersonales.

Así tenemos que, las exenciones se clasifican en:

- **Objetivas:** Siendo aquéllas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto del gravamen; por ejemplo los ingresos obtenidos por enajenación de libros, periódicos y revistas.

- **Subjetivas:** son las que se otorgan tomando en consideración la calidad y atributos de las personas; por ejemplo las que se otorgan a Instituciones de Beneficencia Privada
- **Permanentes:** Son todas aquellas que se conceden y subsisten hasta en tanto no se reforme la Ley
- **Transitorias:** Son las que se establecen en las leyes fiscales para que se gocen por un tiempo determinado
- **Absolutas:** Son las que eximen al contribuyente no sólo de la obligación principal de pagar impuestos, sino de todas las accesorias; por ejemplo, exime el pago de impuestos, recargos, etc
- **Relativas:** Son aquéllas que eximen al contribuyente sólo de la obligación principal, no así de las accesorias o secundarias; por ejemplo, exime del pago de impuestos, pero no de la obligación de presentar declaraciones, avisos
- **Constitucionales:** Son las que se encuentran consignadas en las Constituciones de los países o de las Entidades Federativas
- **Económicas:** Son las que se otorgan por la ley para propiciar el desarrollo económico del país
- **Distributivas:** Son las que se conceden con el objeto de distribuir equitativamente las cargas fiscales, así como evitar injusticias impositivas
- **Con fines fiscales:** Son aquéllas que se conceden para la difusión de la cultura, arte, deporte

Diferencias entre exención, tasa del 0% y no ser contribuyente.

- **Exención** Ésta es una situación de privilegio, ya que se otorga a una persona física o moral que tiene la calidad de contribuyente, pero que no está obligado a efectuar el pago del impuesto por encontrarse en condiciones de privilegio
- **Tasa del 0%** se presenta en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Esta situación consiste en aplicar la tasa del 0% a los valores a que se refiere la ley; si bien al aplicar esa tasa no resulta impuesto alguno, no significa que haya exención pues el

contribuyente tiene derecho a acreditar el impuesto causado en las compras que haya realizado, cosa que no sucede con los contribuyentes exentos

En el caso de la exención y de la tasa del 0% es necesaria la coexistencia de dos normas que son:

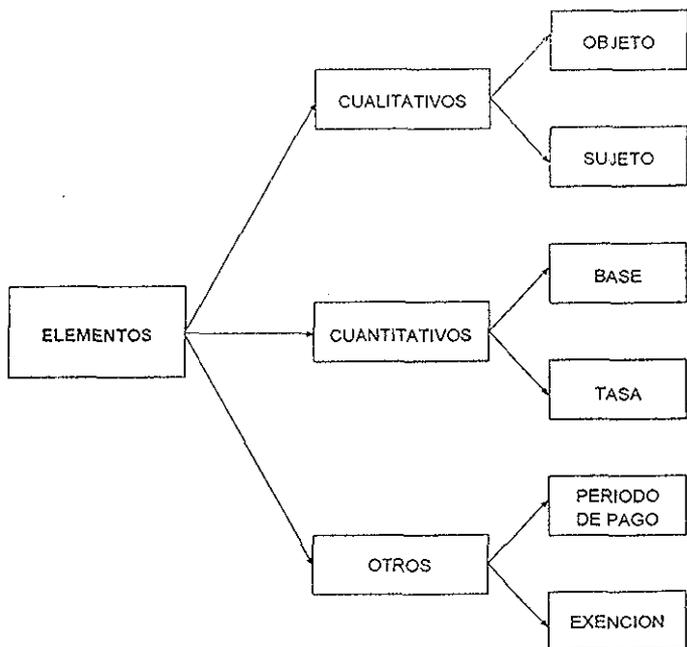
- La que establece la sujeción al tributo
- La que declara la exención del mismo o la que señala la tasa del 0%.

El artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala los supuestos de tasa 0%

- No ser contribuyente Éste consiste en no encontrarse dentro de la situación que la Ley señala como hecho generador de un crédito fiscal, simplemente es no ser contribuyente

Por lo que respecta al no contribuyente, sólo existe una norma, pero no es aplicable porque no regula ni contempla la actividad del sujeto, por lo que no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos

Apoya lo anterior el siguiente esquema



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

4.7.4 Acreditamiento del IVA

En este sentido, "se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda".³²⁵

En relación al cumplimiento de pago del impuesto a cargo del contribuyente, el cuarto párrafo del artículo 1o de la Ley, establece que éste se hará en las oficinas autorizadas al efecto. Parece; sin embargo, más adecuado que la ley señale, expresamente, que el entero del impuesto a cargo del contribuyente se efectuará en las oficinas autorizadas dado que por pago se entiende, generalmente, como el cumplimiento de la entrega de la cosa debida, en tanto que en el IVA quien lo paga es el consumidor final. Dicho pago resultará de la operación de restar el impuesto a cargo, de la suma del impuesto que se hubiese trasladado y/o el que se hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que, los últimos sean acreditables en términos de ley.

El primer párrafo del artículo 4 de la LIVA, establece cómo se debe entender, para sus efectos, el proceso del acreditamiento

El precepto considera al acreditamiento como la operación consistente: "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"³²⁶

De modo que, el proceso de acreditamiento se descompone en tres pasos, primero: en determinar el impuesto acreditable; segundo, en determinar el impuesto trasladado (que resulta de aplicar al valor total de actos o actividades realizadas, la tasa correspondiente) y finalmente, realizar la resta del impuesto acreditable y del impuesto trasladado. La diferencia, en caso que resulte, será el impuesto a enterar o al fisco o bien el saldo a favor.

Asimismo, se establece aquí qué se entiende por impuesto acreditable: un monto

³²⁵ DOMINGUEZ MOTA, ENRIQUE, DOMINGUEZ MOTA, LUIS y LOMELIN MARTINEZ ARTURO. Ley y Reglamento Comentados del IVA 1980, Dofiscal editores, México, 2a. edición, p. 4-1

³²⁶ PLASCENCIA RODRÍGUEZ JOSÉ FRANCISCO Op Cit p 36

equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Dicho primer párrafo, y en razón de claridad, debiera establecer en lugar de mes el de período, dado que existe la obligación de entero del gravamen, para distintos contribuyentes, los cuales cumplen sus obligaciones de pago por períodos distintos del mes. Así, se entendería que los contribuyentes pagarán bimestralmente el impuesto, en tanto que los contribuyentes del régimen simplificado efectuarán el entero en forma trimestral.

El tratamiento fiscal para determinar el IVA acreditable cambió en el año 2000, reformándose por completo el artículo 4 de la Ley de referencia, estableciéndose una mecánica muy técnica y compleja en su cálculo.

4.7.4.1 Requisitos Para Efectuar el Acreditamiento.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I Destacando entre ellos, el de que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto, o a los que se les aplique la tasa del 0%. Una vez cumplido dicho requisito, procederá el acreditamiento del impuesto. En ese mismo sentido se pronunció el Tribunal Fiscal de la Federación en precedente de la Sala Superior.

Así, el segundo párrafo del artículo 4o establece los requisitos para efectuar el acreditamiento. Dichos requisitos son, que las erogaciones (por las que se tenga que pagar el impuesto o a los que se les aplique la tasa de 0%), sean estrictamente indispensables para la realización de los fines del contribuyente; que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes que amparen la operación, y que tratándose de contribuyentes del régimen considerado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como simplificado, hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de los bienes o servicios de que se trate.

El segundo párrafo de la fracción I, del artículo 4o de la Ley, establece que si el IVA pagado por la realización de actos de importación de bienes o servicios sólo es acreditable en una proporción determinada, solamente podrá acreditarse en dicha proporción el impuesto pagado

En su último párrafo, de dicha fracción, se determina que cuando se tenga la obligación de pagar el IVA, o cuando se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de las actividades, procederá el acreditamiento únicamente por esa parte. Empero, si dicha parte no es identificable, el acreditamiento procederá únicamente por el porcentaje que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los realizados por el contribuyente. Dicha afirmación es corroborada por el Tribunal Fiscal mediante el precedente expedido por la Sala Superior, donde se establece que si la parte actora en el juicio contencioso (el contribuyente) no comprueba la identificación de los conceptos, operaciones o actividades realizadas por los que está obligada el pago de impuesto, sólo procederá la aplicación porcentual de los actos por los que se deba pagar el gravamen

En este sentido, su segunda fracción dispone:

II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos que establece la Ley y, en su caso, el Reglamento

El impuesto acreditable no es el impuesto mismo, sino una cantidad equivalente al impuesto trasladado o al impuesto pagado por el contribuyente con motivo de la importación de bienes o servicios. En consecuencia, el pago del impuesto será la diferencia entre el impuesto causado por las operaciones realizadas por el contribuyente, menos una cantidad igual al impuesto que le hubieren trasladado y el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda

La figura fiscal del acreditamiento, es una característica fundamental de los impuestos sobre el volumen de ventas tipo IVA. Dicha figura pretende, en beneficio del consumo

final, eliminar los efectos en cascada producidos por los gravámenes a las ventas de tipo acumulativo.

Consecuentemente, el derecho que poseen los contribuyentes del IVA de poder acreditar el gravamen por ellos pagado, del que trasladan o cobran, tiene como propósito evitar la repercusión del impuesto a los consumidores finales de los bienes o servicios por ellos producidos o comercializados.

En su aspecto doctrinal el proceso de acreditamiento, es visto conceptualmente como deducción. Esta se clasifica en deducción física y deducción financiera.

La deducción física es la deducción del IVA que traen consigo los insumos del producto. En tanto que la deducción financiera se refiere al impuesto que traen consigo los costos y gastos indispensables para la elaboración del producto. Es decir, estas últimas deducciones son las correspondientes a bienes que no se incorporan físicamente a los bienes o servicios.

Aunado a lo anterior el comentado artículo 4o señala:

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 un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto

trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta

El impuesto trasladado al contribuyente correspondiente a los gastos efectuados con motivo de la importación, se podrá acreditar en la proporción en que sea acreditable el impuesto pagado en esa importación.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos (sic) siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme esta Ley el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.

Tratándose de la exportación, el contribuyente podrá acreditar exclusivamente el impuesto identificado con dicho acto o actividad. En su caso, el acreditamiento del impuesto que corresponda a sus demás actos o actividades estará a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin considerar el valor que corresponda a las exportaciones en la determinación del porcentaje.

Tratándose del impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas del pago del impuesto en los términos de la presente Ley, dicho impuesto será acreditable en la proporción que represente cada una de las contraprestaciones que se reciban por el otorgamiento del uso o goce respecto del valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley, hasta agotar dicho acreditamiento.

II - Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.

III - Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136 fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las Secciones II y III del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley.

V - Que tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o -A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza³²⁷

Asimismo, se presenta un punto cuestionable en la presente investigación: al ser el IVA un impuesto indirecto cuya característica esencial o fundamental es la marcada por el artículo antes descrito; esto es, el permitir su acreditamiento (que sea acreditable)

Podemos encontrar una relación directa con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, comentado y analizado al inicio del presente capítulo, que señala en su segundo párrafo lo siguiente:

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los

³²⁷ Ley del Impuesto al Valor Agregado 2001 p 3-4

requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este Código, aquéllos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Esto es hay dos supuestos:

En el primero de ellos, para el caso de compensar impuestos diferentes como podría ser IVA con ISR, IVA con IMPAC, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus reglas comúnmente conocidas como reglas misceláneas, que señale el procedimiento a seguir, tal y como lo manifiesta en la publicación del 6 de marzo del 2000, para este efecto lo siguiente:

La Regla 2.2.9 Para efectos del artículo 23, segundo párrafo 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 correspondientes a los pagos provisionales contra el IMPAC o contra el ISR a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, incluyendo sus accesorios, por los que se efectúen declaraciones de pagos provisionales.

Sin embargo, por lo que respecta al segundo supuesto, esto es compensar IVA con IVA, no manifiesta requisito alguno, o en su defecto el procedimiento a seguir. Habría que hacer hincapié en que la Ley del IVA y su Reglamento en ningún momento, en precepto legal alguno señalan o permiten la compensación del IVA con IVA, esto es con impuestos iguales. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación, sí hace referencia, respecto de este impuesto federal.

Esto quiere decir que, mientras la Ley especial, es decir la Ley del IVA y su respectivo Reglamento, permiten el acreditamiento del impuesto, con un procedimiento establecido, el Código Fiscal señala la compensación, que como legislación supletoria, indicando que será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que manifieste alguna de las Reglas, o bien un procedimiento.

Tratemos de ser un poco más claros en el planteamiento de este punto, a fin de que podamos dilucidar esto

Si la Ley del IVA permite acreditar el impuesto, señalando los diversos preceptos legales que lo regulan. Dicho Código Fiscal por su parte, solo hace mención a la compensación sin indicar un procedimiento

Se permite en la práctica, la actualización de impuestos iguales, como podría ser IVA con IVA, e ISR con ISR, etc , siempre y cuando las cantidades deriven de una misma contribución.

En este sentido, se dice que el impuesto al valor agregado, forma parte de la clasificación de las contribuciones que se establece en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente:

Art 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social contribuciones de mejoras y derechos. las que se definen de la siguiente manera:

I Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente tesis:

SALDO A FAVOR EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PUEDE ACREDITARSE O SOLICITAR DEVOLUCION NO ASI COMPENSARSE, EN RAZON DE TENER TRATAMIENTOS DISTINTOS - 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 período por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio y por último el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado refiere al acreditamiento o devolución de los saldos a favor. preceptos de cuyo análisis en conjunto. 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 6 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 antes referida pueda sustituirse por la figura de la "compensación" atendiendo a la naturaleza del impuesto al valor agregado que corresponde a un gravamen indirecto que incide sobre el consumidor final, referido impuesto que al calcularse por ejercicios es hasta la presentación de la declaración anual cuando se conoce efectivamente el saldo a favor o a cargo del sujeto obligado al pago del impuesto, no siendo óbice para esta conclusión la circunstancia de que el legislador en el artículo en estudio haya utilizado el término "acreditar" debiendo referirse al término "compensar" ya que ello gira en torno a una cuestión de orden constitucional que se encuentra por encima de la competencia de este tribunal, pues ésta se circunscribe a determinar la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad apegándose a los textos de las normas jurídicas en los términos en que se encuentran redactadas, sin que tenga competencia para incursionar en los procesos legislativos de los mismos, en este orden y tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 17-A, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación el cual establece que: "Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable" es obvio que, no resulta acreditable para efectos del impuesto al valor agregado la "actualización" que se aplique al saldo a favor del mismo, cuando se siga la mecánica del artículo 6 de la ley de la materia, ya que éste únicamente hace mención al acreditamiento y no a la "compensación" (29)³²⁸

De esta manera, el actualizar el impuesto al valor agregado, es la forma en la que el mismo puede compensarse

³²⁸ Tesis Aislada: III-TASR-VII-630 R T F F Año XI No. 123 Marzo 1998 Pág: 268 Tercera Época Primera Sala Regional Noroeste (Cd Obregón)

El monto de las contribuciones y aprovechamientos así como las devoluciones a cargo del Fisco Federal, se actualizará por el transcurso del tiempo o con motivo de los cambios de precios en el país

Para actualizar un crédito se deben conocer los siguientes datos:

- a) Monto de la contribución, aprovechamiento o devoluciones a cargo del fisco federal;
- b) El mes en que debió efectuarse el pago;
- c) El mes en que se efectuará el pago;
- d) El Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al que debió efectuarse el pago, y
- e) El Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al que va a efectuarse el pago o el último publicado en el Diario Oficial de la Federación

La forma de efectuar la actualización es la siguiente:

- 1 Se divide el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al que va a efectuarse el pago o el último que se haya publicado, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes en el que debió efectuarse el pago;
- 2 El factor obtenido en el punto anterior se aplica a la cantidad a pagar extemporáneamente, el resultado es el impuesto a pagar actualizado, y
- 3 Sobre la cantidad obtenida en el punto anterior se calcularan los accesorios.

Cuya fórmula se transcribe a continuación

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACION} = \frac{\text{INPC DEL ULTIMO MES PUBLICADO A LA FECHA DE PAGO}}{\text{INPC DEL MES ANTERIOR EN QUE SE DEBIO PAGAR}}$$

De esta manera, se genera nuevamente una laguna de la ley, al permitir por un lado compensar impuestos iguales (Código Fiscal de la Federación Art. 23), y por el otro imposibilitando lo permitido, al no señalar el procedimiento a seguir, en virtud de que

en ningún precepto de la Ley especial como lo es la Ley del IVA y su Reglamento, se mencione tal supuesto

Por su parte, el artículo 6 de la Ley del IVA, permite confirmar lo antes establecido.

Artículo 6. Cuando en la declaración de pago provisional 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 éste último caso sea sobre el total del saldo a favor. Cuando en las declaraciones de los pagos provisionales correspondientes al período del ajuste a los pagos provisionales, resulte un saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor y se efectúe la solicitud de devolución a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio o en su caso acreditarlo siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración de pago provisional del último mes del período por el que se realiza el ajuste. Cuando resulte saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales en los términos de la fracción III del artículo 5 de esta Ley o en las declaraciones de los pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio el contribuyente podrá solicitar su devolución siempre que sea sobre el total del saldo a favor y la solicitud de devolución se efectúe a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio, o en su caso acreditarlo siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio. Asimismo cuando en las declaraciones de pagos provisionales trimestrales resulte saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre sobre el total del saldo a favor y la solicitud de devolución se efectúe a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio, o en su caso acreditarlo siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración correspondiente al último pago provisional del ejercicio. Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Por lo que corresponde al artículo 5o de la LIVA establece, que el cálculo del impuesto es por ejercicio o anual, y determina la obligación de realizar pagos provisionales, que pueden ser en forma mensual, bimestral o trimestral, según las características o régimen fiscal del contribuyente

El segundo párrafo del art 5 de la LIVA, establece la obligación de efectuar pagos provisionales mediante declaración ante las oficinas autorizadas al efecto, en los mismos períodos y fechas de pago que las establecidas para el ISR, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en que se efectuarán pagos provisionales trimestrales, y en el ejercicio de liquidación, en que se efectuarán por los mismos períodos y en las mismas fechas en que se venían realizando en el ejercicio anterior al de liquidación

4.8 Concepto de Pago Provisional.

El tercer párrafo del artículo 5 de la LIVA, determina que el pago provisional será: "la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento"³²⁹

Ahora bien, cuál es el procedimiento a seguir para determinar dicho pago provisional La respuesta la da el Reglamento de la propia ley. Así, para determinar el pago provisional, señala el reglamento en su artículo 12, que: se aplicarán las tasas que correspondan, según sea el caso, al valor neto (producto resultante de deducir en el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, el monto de las devoluciones, descuentos y/o bonificaciones) de los actos o actividades realizados en el periodo por la enajenación de bienes, e importación de bienes o servicios con excepción de la importación de bienes tangibles, así como las exportaciones. El resultado de esta operación será disminuido con el monto del impuesto acreditable en dicho periodo, con el saldo pendiente de acreditar del mes inmediato anterior del mismo ejercicio, y en su caso con el saldo a favor del ejercicio anterior; el

³²⁹ PLASCENCIA RODRÍGUEZ JOSÉ FRANCISCO Op Cit p 50

contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente de acreditar del periodo inmediato anterior, no podrá acreditarlo posteriormente

A cuenta del impuesto anual y durante el ejercicio, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago

Para estos efectos, el contribuyente hará una estimación de su utilidad fiscal considerando el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración

Por otro lado, cabe recordar que no se tiene obligación de hacer pagos provisionales:

- a) En los casos de iniciación de operaciones, y
- b) Cuando se hubiese presentado aviso de suspensión de actividades

Asimismo, debe tenerse presente que un resultado en pérdida no libera de la obligación de efectuar pagos provisionales pues cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad (como es el caso de pérdida), se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses, por el que se tenga dicho coeficiente, sin que dicho ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales

CONCLUSIONES

De los puntos antes vertidos, se puede concluir y opinar lo siguiente:

CAPITULO PRIMERO

- 1 El pago es por excelencia la forma de extinguir la obligación fiscal. El contribuyente tiene la ventaja de encontrar diversos tipos de pago para ello.
2. El pago liso y llano no entraña consentimiento, sino el poder controvertirlo posteriormente a través de los medios de defensa.
3. El pago bajo protesta es el que se efectúa con la intención de impugnarlo o controvertirlo agotando las diversas instancias existentes en la ley, con el fin de que nazca el derecho a solicitar su devolución.
4. El pago extemporáneo se presenta cuando no hay cumplimiento espontáneo por parte del contribuyente y la omisión ha sido descubierta por las autoridades fiscales.
5. En el pago diferido o en parcialidades, el contribuyente reconoce el adeudo que tiene con la autoridad, pero carece de liquidez para solventar el mismo, por lo que celebra un convenio con la autoridad y en caso de incumplirlo, la autoridad tiene el derecho de iniciar en su contra el Procedimiento Administrativo de Ejecución.
6. En la compensación dos personas tienen la calidad de deudores y acreedores recíprocos.
7. La condonación puede realizarse por dos formas, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

(condonación de multas), y por el Presidente de la República en el artículo 39 de dicho Código (condonación de impuestos)

8. La prescripción es un medio para extinguir la obligación fiscal y puede constituirse a favor del contribuyente como a favor del fisco.
9. La prescripción a diferencia de la caducidad se interrumpe mientras que esta última sólo se suspende.
10. La caducidad extingue las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, mientras que la prescripción es la manera de adquirir un derecho por el transcurso del tiempo
11. En la caducidad, la aplicación de la ley será la vigente en el momento en que nace el crédito fiscal
12. La cancelación indebidamente llamada así, es una de las formas que no extingue la obligación fiscal, toda vez que se otorga por insolvencia e incosteabilidad en el cobro del crédito fiscal
13. La confusión fiscal es otro medio de extinción del crédito fiscal, poco conocido en el ambiente fiscal, no obstante; una sólo persona tiene el carácter de acreedor y deudor al mismo tiempo

CAPITULO SEGUNDO

1. El pago de lo indebido en los Códigos Fiscales tiene un trato diverso, esto es, en el Código del 38 introduce su regulación, no obstante en el de 1967, el avance es poco notorio, para que en el vigente contemple con mayor precisión tal supuesto.
2. La obligación tributaria será el vínculo jurídico que existe entre el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto pasivo (el Estado) del cumplimiento de una conducta

de hacer, de no hacer o tolerar, una vez que el sujeto pasivo se coloca en el supuesto establecido en la norma tributaria

3. De las características más importantes de la obligación tributaria, encontramos que se encuentra en la ley (ex-lege), así como del hecho generador, siendo el supuesto previsto en la ley, esto quiere decir, que nace por efecto de la ley y requiere para su materialización, toda vez que si no se materializa, se dice que la obligación no ha nacido
4. La obligación es siempre única: nace perfecta en todos sus elementos constitutivos, con su objeto y su sujeto pasivo, en el momento en que se presenta el hecho jurídico al cual la ley condiciona su nacimiento
5. De esta manera, el hecho imponible será la situación jurídica establecida en la ley y el hecho generador, es cuando el sujeto pasivo se encuadre en la situación jurídica establecida en la ley
6. La diferencia que podemos encontrar en el nacimiento de la obligación tributaria y la causa de la misma, es que en el primero se realizan las situaciones jurídicas previstas en la ley, mientras que en la causa se considera la justificación en la capacidad del sujeto pasivo para contribuir a las cargas públicas.
7. Por lo que respecta a la determinación y liquidación fiscal, es conveniente precisar que a pesar de que se utilizan como sinónimos no lo son, esto es, la determinación puede comprenderse como el documento elaborado por la autoridad en el que existe la obligación de fundar y motivar el crédito fiscal, mientras que en la liquidación será la cantidad del monto de la contribución, es

308

decir, la cantidad cierta a pagar y por lo regular se realiza en el acta final o en la última acta parcial, y en la que no se tiene la obligación de fundar y motivar

8. Una contribución es exigible cuando ha transcurrido el plazo que establece la ley sin que se efectuara el pago correspondiente.
9. Puede ser exigible la obligación tributaria aún en contra de la voluntad del obligado, esto es, se recupera el monto de la obligación a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que inicia la autoridad en contra del sujeto pasivo
10. La obligación se extingue por el paso del tiempo, es decir, por prescripción o caducidad, o bien por el pago del impuesto de la obligación tributaria.
11. Conforme con el artículo 31 fracción IV Constitucional, los principios de proporcionalidad y equidad se relacionan con la capacidad contributiva, lo que quiere decir que a mayor ingreso mayor contribución.
12. En realidad, la justificación de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas.
13. Las obligaciones fiscales pueden ser sustantivas (de dar) o formales (de hacer, no hacer o tolerar).
14. En conclusión, el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto.
15. El objeto de la obligación tributaria, es en sí lo que grava la ley tributaria

16 La relación jurídica tributaria será el vínculo jurídico entre dos sujetos, por lo regular denominados sujeto activo y sujeto pasivo, de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta la obligación de cada uno, esto es cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo.

17. No deben confundirse relación jurídica tributaria con obligación tributaria. Esta última es sólo una especie de aquélla, que es el género

CAPITULO TERCERO

- 1 La autoridad fiscal debe devolver lo indebidamente pagado por el contribuyente, siempre y cuando la devolución sea procedente.
2. El pago de lo indebido considera dos supuestos, cuando se paga mas de lo que se debe y cuando se paga lo que no se debe.
3. La garantía del interés fiscal, es una institución jurídica del derecho fiscal, que tiene por finalidad asegurar, que los créditos fiscales a favor del Estado se satisfagan.
- 4 Existen diversas formas de garantizar el interés fiscal, siendo la fianza la mas utilizada debido a la seguridad que la misma contempla
- 5 El responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc., no existiendo para el Código Fiscal, ninguna importancia en distinguir entre las distintas clases de responsabilidades que en materia fiscal pueden presentarse
6. La solidaridad constituye un privilegio en favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera

de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario

- 7 La garantía del interés fiscal constituye en favor de los contribuyentes un derecho, por lo tanto es deber de la autoridad fiscal, aceptar las garantías que otorguen los contribuyentes para asegurar el interés fiscal, siempre y cuando reúnan los requisitos que conforme a derecho se establecen como idóneos para su aceptación.
- 8 No existe la dispensa de otorgar la garantía del interés fiscal, por cuanto hace al Código Fiscal de la Federación, sin embargo otras disposiciones rebasan esta aplicación.
- 9 La autoridad ha otorgado la dispensa del interés fiscal, rebasando la disposición expresa del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, respecto de la aplicación estricta de las disposiciones fiscales y lo relativo a su supletoriedad
- 10 En este sentido, al otorgarse la dispensa del interés fiscal, sin manifestarse las condiciones para ello, no se puede hablar de una actuación legal por parte de la autoridad fiscal, en cumplimiento a los principios contemplados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de México, que son la proporcionalidad y la equidad.
- 11 En efecto, no se puede considerar la constitucionalidad del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de México, toda vez que no se aplica la proporcionalidad y la equidad, como lo establece la norma, en lo que respecta a la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público (misma en la que interviene la capacidad de contribuir)

- 12 Existe un conflicto de normas o leyes, respecto de cual es la que debe ser aplicada, la que otorga la dispensa o la que no la permite, situación en la que hasta ahora, el Tribunal Fiscal no ha manifestado su opinión
- 13 La ley, como norma general dirigida a todos aquellos a quienes obliga, debe estar redactada de modo que éstos la entiendan, para no incurrir en falsas interpretaciones, y para evitar nulidades y errores en los negocios jurídicos.
- 14 El no cubrir los adeudos fiscales en los plazos establecidos por las leyes aplicables al efecto, suele propiciar una situación muy desventajosa para el contribuyente, quien se verá sujeto al pago de considerables sumas adicionales, a las que se denomina genéricamente accesorios de las contribuciones (los recargos)
15. Los recargos representan el incumplimiento por parte del sujeto pasivo y la indemnización al fisco, debido a ese incumplimiento, esto no es otra cosa que el ingreso que percibe el fisco, por la falta del pago oportuno de las contribuciones
16. La diferencia que podemos encontrar entre los recargos y los intereses, es que los primeros serán la indemnización que se debe al fisco por falta de pago oportuno, mientras que los segundos, será el beneficio o provechamiento que se recibe como acreedor, por el incumplimiento en la fecha en que se compromete el deudor a realizar el pago, esto debido al poder adquisitivo que pierde la moneda con el transcurso del tiempo

CAPITULO CUARTO

1. Para la procedencia de la devolución se requiere que el derecho del particular, no haya prescrito, esto es que no haya transcurrido el plazo establecido por la ley

para que opere esta forma de extinción de las obligaciones

2. Se configura la devolución de lo indebidamente pagado, conforme a lo que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el cual de manera general se señala que la autoridad está obligada a devolver lo indebidamente pagado
3. La obligación del Estado de devolver las cantidades indebidamente recibidas se extingue normalmente por pago, pero también por compensación y por prescripción
4. Por lo que respecta al pago de lo indebido o en demasía, constituye éste uno de los supuestos en el que se invierte la función que usualmente desempeña el Estado y el contribuyente, dado que éste último asume el carácter de sujeto acreedor y el Estado de deudor.
5. La compensación será la forma de extinguir dos deudas hasta el monto de la menor, en las que las personas que intervienen tienen el carácter de acreedores y deudores recíprocos.
6. No obstante, cuando en el supuesto de que el contribuyente hubiera hecho un pago indebido de una contribución y, en consecuencia, tiene un saldo a favor. En este caso, existe la posibilidad de compensar, ésta contra lo que deba pagar en fecha posterior
7. Se entiende como saldo a favor, cuando el impuesto acreditable en un periodo o ejercicio es superior al impuesto que corresponde a las operaciones, actos o actividades gravadas, realizadas por el contribuyente en este lapso de tiempo.

- 8 La compensación tiene como finalidad aprovechar el saldo a favor del contribuyente para hacer el pago de contribuciones causadas
9. Sólo existe la posibilidad de solicitar la devolución, siempre y cuando no se compense el saldo a favor que se tiene, esto es una excluye a la otra
- 10 Tienen derecho a llevar a cabo la compensación los contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones periódicas, como es el caso de quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado
11. Existe una diversidad en la clasificación de los impuestos, debido a esa diversidad se permite la identificación de los mismos.
- 12 El IVA como impuesto indirecto, tiene dentro de sus características la posibilidad de ser trasladado, entendiéndose por esto, como la posibilidad de transferir a otro sujeto la obligación de pagar el impuesto, esto es, pasar la carga del impuesto, hasta que lo paga el consumidor final
13. Se ha considerado al Impuesto al Valor Agregado, como un impuesto, que integra la clasificación de las contribuciones
- 14 Se establece la compensación en impuestos iguales, sin embargo al ser diferentes, será a través de las Reglas expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que se señale el procedimiento que se debe cubrir.
15. En el Código Fiscal de la Federación se establece la posibilidad de compensar impuestos iguales, tales como el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, sin embargo la Ley del IVA, así como su reglamento, no hace mención alguna de la posibilidad de compensar impuestos iguales, presentándose de esta manera una laguna legal, en el sentido de que el Código Fiscal permite tal

posibilidad, mientras que la Ley especial no lo contempla, ni tampoco se especifica en las Reglas expedidas por la SHCP, el tratamiento para compensar tales impuestos iguales

16. Es importante precisar que, el Código Fiscal Federal es de aplicación supletoria a la Ley del IVA, en el caso de no encontrarse el supuesto regulado por la ley especial, se recurre a la aplicación de la supletoriedad, en este sentido, al querer compensar impuestos iguales no se presenta un conflicto de normas, sin embargo se genera cierta inseguridad jurídica al no señalarse procedimiento legal específico a seguir, en caso de recaer en tal supuesto
17. La única forma de poder compensar impuestos iguales, como sería el caso del IVA con IVA, se requiere o se acude a la actualización de dicho impuesto, criterio que ha manejado el Tribunal Fiscal

328

CONCLUSIÓN GENERAL

A este respecto, es importante recordar el planteamiento de la hipótesis que al inicio de esta investigación se realizó:

Si garantizar la devolución de lo indebidamente pagado es inconstitucional, entonces, se tienen que proponer las reformas correspondientes al H. Congreso de la Unión a efecto de que se eficiente y haga mas justo el procedimiento para obtener su devolución.

De esta manera se puede concluir a través de esta investigación que, la garantía del interés fiscal, con relación a la solicitud de devolución de lo indebidamente pagado, presenta ciertas irregularidades que nos podrían conducir a la inconstitucionalidad, esto es, no hay un tratamiento equitativo, respecto de la obligatoriedad de garantizar el interés fiscal, por lo que su dispensa se presenta como algo imposible por lo que respecta a ser contribuyente, independientemente que las diversas disposiciones legales manifiestan la posibilidad de dispensar su otorgamiento, por lo que hace a ciertas dependencias. En virtud de que se maneja la solvencia económica, situación que no aclara la autoridad, como por ejemplo cuáles son las condiciones consideradas para indicar que tal o cual contribuyente es solvente, ni tampoco la manifestación de elementos que permitan medir, por decirlo así, la solvencia económica

Ahora bien, hay que considerar que en un pago indebido, esto es, se comete el error de pagarle al fisco lo que no se le adeuda o pagarle más de lo adeudado, al cometerse este error, para recuperar la devolución del pago de más, se requiere de

manera obligatoria garantizar el interés fiscal, o bien se pierde la recuperación del mismo.

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal en ningún momento en tratándose de simples contribuyentes, permite la dispensa de otorgar la garantía del interés fiscal.

Por lo anterior, sería conveniente la reforma que permita aclarar esta controversia, a fin de que se manifieste la solución y que exista una aplicación equitativa y justa de la ley.

OBRAS GENERALES

1. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal, México, Editorial Porrúa, 2000, 244 pp
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho fiscal, México, Editorial Themis, Décima primera edición, 1996, 558 pp.
3. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo Derecho fiscal, México, Editorial Themis, Primera reimpresión de la décima tercera edición, 1998, 538 pp
4. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Lecciones de Derecho tributario, México, Editorial Themis
5. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo y OTROS Temas fiscales, México, Editorial Themis, 1982, 341 pp
6. BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones civiles, México, Colección de textos universitarios, Oxford, Quinta edición, 1999, 461 pp.
7. BIELSA, Rafael, Compendio de derecho público constitucional y administrativo y fiscal III, Buenos Aires, 1952, 409 pp
8. BIELSA, Rafael, Los conceptos jurídicos y su terminología, Buenos Aires, Ediciones de palma, Tercera edición, 1993, 309 pp
9. BOETA VEGA, Alejandro, Derecho fiscal, México, Editorial ECASA, Segunda edición, 1992, 165 pp
10. BORDA, Guillermo A Manual de las obligaciones, Buenos Aires, Argentina, Editorial Perrot, Décima edición actualizada, 1994, 643 pp
11. BORJA SORIANO, Manuel, Teoría general de las obligaciones, México, Editorial Porrúa, 16a edición, 1998, 732 pp.
12. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco Introducción al estudio del derecho fiscal, México, Editorial Porrúa, Segunda edición, 1997, 413 pp
13. CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho financiero, Madrid, Ediciones Santillana, 1968, 844 pp

328

- 14 CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Ciencia financiera y derecho tributario, México, TFF Colección de estudios jurídicos, Décima conferencia, volumen 1, 1981, 221 pp
- 15 CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz y FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, Derecho fiscal, México, Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1999, 139 pp
- 16 DE LA CUEVA, Arturo, Justicia, derecho y tributación, México, Editorial Porrúa, 1989, 283 pp
- 17 DE LA CUEVA, Arturo, Derecho fiscal, México, Editorial porrúa, 1999, 331pp.
- 18 DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto Principios de derecho tributario, México, Editorial Limusa, Primera reimpresión, 1990, 223 pp
- 19 DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto Principios de derecho tributario, México, Editorial Limusa, Tercera edición, 1997, 223 pp
- 20 DOMINGUEZ MOTA, Enrique, DOMINGUEZ MOTA, Luis y LOMELIN MARTINEZ, Arturo, Ley y Reglamento comentados del IVA 1980, México, Dofiscal editores, segunda edición, 1980. 50-52 pp.
21. DUBLAN, Manuel, Derecho fiscal, Textos Universitarios, México, Editorial Porrúa, 1975, 99 pp
- 22 Exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación, México, 1938, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión
- 23 FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, Fernando y CARVAJAL MORENO, Gustavo, Nociones de derecho positivo mexicano, México, Editorial Porrúa, 35a. edición, 1997, 349 pp
24. FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas, México, Editorial Porrúa, trigésima segunda edición, 1998, 525 pp.
25. GALINDO GARFIAS, Ignacio, Estudios de derecho civil, México, Editorial Porrúa, Segunda edición, 1994, 732 pp
- 26 GARCIA LEPE, Carlos y HERNANDEZ SALCEDO, Ricardo, Acreditamiento Devoluciones y Compensaciones en el IVA, México, Indetec, 1994, 289 pp.

- 27 GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al estudio del derecho, México, Editorial Porrúa, Cuadragésima edición, 1989, 444 pp.
- 28 GARZA, Sergio Francisco de la Derecho financiero mexicano, México, Editorial Porrúa, Decimotercera edición, 2000, 1025 pp.
- 29 GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia-Paz, El pago de la obligación tributaria, Madrid, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 1988, 249 pp.
- 30 GIULIANI FONROUGE, Carlos María, Derecho financiero, Buenos Aires, Ediciones de palma, Tercera edición, volumen 1, 1978, 563 pp.
- 31 HALLIVIS PELAYO, Manuel, Tratado de derecho fiscal y administración tributario de México, México, Tax editores unidos, S A de C V , 2001, 428 pp.
- 32 JARACH, Dino, El hecho imponible, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, Tercera edición, 1982, 238 pp
- 33 KAYE, DIONISIO J, Derecho Procesal Fiscal, México, Editorial Themis, Colección de textos universitarios, 6a edición, 2000, pp 464.
- 34 LOMELÍ CERREZO, Margarita, Derecho fiscal represivo, México, Editorial Porrúa, Tercera edición, 1998, 251 pp.
- 35 LOMELÍ CERREZO, Margarita, Grandes temas del derecho tributario, serie obras-homenaje, varios autores, México, Unidad editorial universidad Guadalajara, 1995, 425 pp
- 36 MABARAK CERECEDO, Doricela Derecho financiero público, México, Editorial McGraw hill interamericana, 1995, 247 pp
- 37 MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de política fiscal, México, Editorial Porrúa, 1994, 243 pp
- 38 MARGÁIN MANAUTOU, Emilio Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, Novena edición, 1989, 342 pp
- 39 MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, Décima cuarta edición actualizada, 1999, 333 pp
- 40 MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho fiscal mexicano, México, Editorial Porrúa, Tercera edición, 1965, 332 pp.

41. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho fiscal mexicano, México, Editorial, Séptima reimpresión, 1986, 378 pp.
42. MARTINEZ MORALES, Rafael I, Derecho administrativo, Segundo curso, México, Editorial Harla, 1991, 452 pp.
43. MEHL, Lucien, Traducción por J. Ros y J. m Bricall, Elementos de ciencia fiscal, Barcelona, Bosch casa editorial, 1964, 352 pp.
44. MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis práctico de los impuestos 2000, México, Editorial Themis, Cuarta edición, 2000, 348 pp.
45. MURILLO BELMONTES, Francisco, Lecciones de derecho tributario, México, Departamento de I. J. de la escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, 1985, 262 pp.
46. PEREZ INDA, LUIS M, Aplicación práctica de la Ley del IVA, México, Ediciones fiscales ISEF, S. A., Sexta edición, 1996, 302 pp.
47. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, colección de leyes comentadas, México, Editorial themis, 1995, 185 pp.
48. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, México, Indetec, 1994, 196 pp.
49. PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo Derecho fiscal, México, Editorial banca y comercio, Tercera edición, 1998, 327 pp.
50. PORRAS Y LÓPEZ, Armando Derecho Fiscal, México, Textos universitarios, Segunda edición, 1978, 336 pp.
51. PORRAS Y LOPEZ, Armando Estructura jurídica del Código Fiscal de la Federación, México, Editorial Porrúa, 1977, 247 pp.
52. PUGLIESE, Mario. Instituciones de derecho financiero, México, Editorial Porrúa, Segunda edición, 1976, 382 pp.
53. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge Derecho tributario mexicano, México, Editorial Trillas, Segunda edición, 1994, 440 pp.
54. RÁMIREZ GRACIANO, Jorge Impuestos para todos, México, Grupo editorial iberoamérica, 1994, 60 pp.

- 55 RETCHKIMAN K, Benjamin, Política fiscal mexicana (reflexiones), México, textos universitarios UNAM, Segunda edición, 1983, 229 pp
- 56 RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl Derecho fiscal, México, Editorial Harla, Segunda edición, 1986, 309 pp
- 57 RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio Teoría general de las contribuciones, México, Editorial Porrúa, 1994, 174 pp
- 58 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho financiero, España, Universidad Complutense, sección de publicaciones, Novena edición, 1991, 557 pp
- 59 SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, México, Cádenas editor y distribuidor, Sexta edición. 1983, 471 pp
- 60 SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho fiscal mexicano, México, Editorial porrúa, 1999, 593 pp
- 61 SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo Fiscal. 1. Aplicación práctica del Código Fiscal, México, Ediciones contables, administrativas y fiscales, S. A de C V , Primera reimpresión, 1999, 307 pp
- 62 SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús Nociones de derecho fiscal, México, Editorial PAC. S A de C. V. , Quinta edición, 1991, 132 pp
- 63 URBINA NANDAYAPA, Arturo. Aspectos básicos del derecho tributario, México, Editorial Delamar, S A de C V , 2000, 188 pp
- 64 VILLEGAS, Héctor B, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Ediciones palma, Séptima edición, 1999, 981 pp

Obras de Referencia, Diccionario

1. CABANELLAS, Guillermo Diccionario enciclopédico de derecho usual, Editorial Heliasta, 26a. edición, 1998, 542 pp
2. CARRASCO IRIARTE, Hugo Diccionario de derecho fiscal, México, Editorial Oxford, 1998, 543 pp.
3. DE PINA, Rafael, DE PINA VARA, Rafael Diccionario de derecho, México, Editorial Porrúa, Decimoséptima edición, 1991, 529 pp.
4. Diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia, México, Angel Editor. 1999 pp 813
5. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, Quinta edición, 1992, 2302 pp
6. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, Tercera edición, 1989, 3272 pp
7. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, Segunda edición, 1988, 2302 pp
8. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, décimaquinta edición, tomo I-O, 2001, 2302 pp
9. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, décimaquinta edición, tomo D-H, 2001, 1602 pp
10. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, décimaquinta edición, tomo A-CH, 2001, 810 pp
11. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS Diccionario jurídico mexicano, México, Editorial Porrúa, décimatercera edición, tomo P-Z, 1999, 3272 pp
12. RAMIREZ GRONDA, Juan D Diccionario Jurídico, Buenos Aires, Editorial Claridad, Décima primera edición, 1994, 421pp
13. VOCABULARIO JURIDICO, Buenos Aires, Ediciones de Palma, Reimpresión, 1986, 630 pp
14. Jurisprudencia del TFF, 1937-1993, Precedentes de las Salas 1988-1993, TFF, Comisión editorial, México, 1080 pp.

Legislación Consultada.

1. Código Fiscal de la Federación, Boletín de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967.
2. Código Fiscal de la Federación de 1981, Diario Oficial de la Federación, del 31 de diciembre de 1981
3. Código Fiscal de la Federación de 1938, Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938
4. Ley de Amparo del 2000
5. Código Fiscal de la Federación del 2000
6. Código Fiscal de la Federación del 2001
7. Reglamento del Código Fiscal de la Federación
8. Ley del Impuesto al Valor Agregado
9. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
10. Código Civil para el Distrito Federal, Editorial Porrúa, 68a. edición, México, 2000, 664 pp
11. Reglas misceláneas del 6 de marzo del 2000