

00721
81

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

**ANALISIS DE LAS FORMAS EN QUE SE EXTINGUEN
LAS OBLIGACIONES FISCALES**

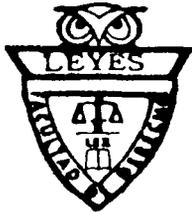
T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JESUS BARAJAS CARACHURE**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

MEXICO, CIUDAD UNIVERSITARIA.

2003.





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 22 de mayo 2003.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **BARAJAS CARACHURE JESÚS**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**ANÁLISIS DE LAS FORMAS EN QUE SE EXTINGUEN LAS OBLIGACIONES FISCALES**".

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

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

México, D.F., a 15 de Abril de 2002.

Lic. Miguel Angel Vazquez Robles
Director del Seminario de Derecho Fiscal
de la Facultad de Derecho.
U. N. A. M.

Por medio de la presente, me permito poner a su consideración la Tesis del compañero Jesús Barajas Carachure, cuyo tema es "Análisis de las formas en que se extinguen las obligaciones fiscales", el cual desde mi particular punto de vista cumple con los requisitos que exige ese seminario a su digno cargo.

Por lo anterior, mucho agradeceré ponerlo a su consideración y si así lo juzga pertinente, el mismo sea aprobado.

Reciba usted un afectuoso saludo y de antemano mi agradecimiento por su atención.

Atentamente



Lic. Juan Pablo de la Serna Perdomo.

PLSIS CON
FALLA DE ORIGEN

AGRADECIMIENTOS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A Dios Todopoderoso, en
mi concepto, Jehová, por
el don de la vida y la
inteligencia.

A la Universidad Nacional Autónoma de México
y a la Facultad de Derecho,
por engendrar mi vida profesional.

A los maestros de la Facultad de
Derecho, por coadyuvar paciente y
generosamente en la formación diaria
de futuros abogados; en especial al
Lic. Juan Pablo de la Serna Perdomo,
por su valiosa asesoría obse-
quiada en esta tesis.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DEDICATORIAS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mi Padre, manantial
inagotable de responsabilidad,
fortaleza, superación, trabajo y
disciplina para toda su
familia.

A mi Madre, mi mayor
baluarte de amor, humildad
y fortaleza espiritual.
Su luz siempre ha iluminado
la vereda de mi vida.

A mis hermanos: Juan Francisco,
Wilfrido, Leticia, Lourdes,
Gabriel e Irma, porque con el
recuerdo y esperanza de su
cariño, día a día se nutre
mi espíritu.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCION

Las obligaciones fiscales son actualmente en el ámbito político, jurídico, económico y social, tema de unión y desunión, temor y certeza, acuerdo y discrepancia; motivan un interés generalizado dentro de la sociedad, en la medida en que le corresponde a cada individuo, grupo o institución.

En ese sentido, las obligaciones fiscales son uno de los temas que dentro del Derecho Fiscal preocupan en particular a los contribuyentes. Por lo que concierne a la población económicamente activa de México, existe un interés especial en comprender las obligaciones fiscales a fin de cumplirlas y por lo tanto extinguirlas de la manera más sencilla posible, de conformidad con el marco jurídico que las regula.

En el primer capítulo de esta tesis se analiza al Derecho Fiscal como una rama del Derecho Público, el cual regula en general las obligaciones fiscales y sus relaciones derivadas, por ello, es de vital importancia estudiarlo para comprender y cumplir de la mejor manera posible las cargas fiscales. El Derecho Fiscal reafirma su trascendencia, pues en mayor o menor medida está relacionado prácticamente con todas las ramas del Derecho.

También en el primer capítulo se analiza el fundamento constitucional de las leyes fiscales utilizado por el Estado para exigir a los gobernados que contribuyan con el gasto público de la nación, mediante los diferentes tipos de modalidades de las contribuciones. Estas últimas constituyen una gran parte de los ingresos que el Estado obtiene dentro de su actividad financiera.

En el segundo capítulo se analiza tanto la relación jurídica tributaria como la obligación fiscal, los elementos de ésta y la dicotomía de la cual resultan las obligaciones fiscales formales y las materiales, determinando que éstas últimas consisten en un dar (derivado de una deuda tributaria), motivo por el cual nos enfocaremos a ellas, dada su doctrinal prioridad con respecto a las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

formales. También se analiza a los sujetos activos y pasivos de la mencionada relación jurídica tributaria y en quienes recaen específicamente los papeles de acreedor y deudor de la deuda tributaria.

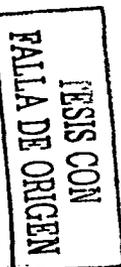
En el tercer capítulo se estudia el fenómeno jurídico del nacimiento de la obligación fiscal, atendiendo a la fórmula o supuesto señalada en la ley como fundamento para su creación; además, comentaremos el proceso mediante el cual la obligación fiscal material se llega a concretar en una suma o importe de dinero, es decir, la carga a cumplir por parte de los contribuyentes, misma que el Estado exigirá de conformidad con la ley.

En el cuarto y último capítulo se analiza el tema central de esta tesis, es decir, las formas de cómo se extinguen las obligaciones fiscales. Para mayor abundamiento, enseguida las enumeramos:

1. Pago;
2. Prescripción y caducidad;
3. Compensación;
4. Condonación; y,
5. Cancelación.

Se hará un análisis de cada una de estas formas de extinción de las obligaciones fiscales en cuanto a su definición, contenido, requisitos para su consumación, modalidades, correspondiente marco legal y cómo pueden beneficiar tanto al contribuyente como al Estado al consumarse, y por ende liberarlos de cargas tributarias que hayan surgido a la vida fiscal. También señalaremos diversas propuestas respecto de cada una de ellas.

Ahora bien, uno de los motivos principales de esta tesis, es el de tratar de traducir del lenguaje técnico y a veces confuso del Derecho Fiscal, al lenguaje cotidiano, los actos y hechos jurídicos relacionados con la obligación fiscal y sus formas de extinción. Lo anterior se relaciona directa e indirectamente con todo individuo a lo largo de su vida, independientemente de su actividad



desarrollada, pero especialmente en su ámbito económico, o sea, su actividad financiera personal.

En general, el espíritu de esta tesis es analizar convenientemente para su mejor comprensión y ejecución, las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y la forma en que se pueden extinguir, conforme a la legislación vigente. Si bien resulta ser éste un pequeño y sencillo análisis, esperamos que logre el objetivo planteado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

CAPITULO I

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1.1.	Actividad financiera del Estado	2
1.2.	Derecho Financiero	8
1.3.	Derecho Fiscal	11
1.4.	Breve mención de las fuentes del Derecho Fiscal	14
1.5.	Ingresos que el Estado obtiene	19
1.6.	Diferencia entre contribuciones y tributos	23
1.7.	Definición de poder tributario	26
1.8.	Fundamento constitucional del poder tributario	27

CAPITULO II

LA OBLIGACION FISCAL

2.1.	Definición de obligación fiscal	30
2.2.	Obligación fiscal material	34
2.3.	Obligación fiscal formal	37
2.4.	Características de la obligación fiscal	43
2.5.	Sujeto activo de la obligación fiscal	46
2.6.	Sujeto pasivo de la obligación fiscal	54

CAPITULO III

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

3.1.	Hecho imponible	65
3.1.1.	Aspecto legal, espacial, temporal, personal y material del hecho imponible	70
3.2.	Hecho generador	74
3.2.1.	Parámetro o base imponible	76
3.2.2.	Tipos de gravamen y alicuotas	79
3.3.	Nacimiento de la obligación fiscal	81

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

3.4.	Determinación de la obligación fiscal	88
3.5.	Exigibilidad de la obligación fiscal	93

CAPITULO IV

FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

4.1.	Pago	97
4.1.1.	Requisitos de lugar, tiempo y forma del pago	102
4.1.2.	Diversas clases de pago	113
4.2.	Prescripción	121
4.2.1.	Caducidad	128
4.2.2.	Diferencias y semejanzas entre prescripción y caducidad fiscal	138
4.3.	Compensación	139
4.4.	Condonación	144
4.5.	Cancelación	151
	Conclusiones	156
	Bibliografía	159
	Legislación	162
	Hemerografía	163
	Diccionarios y Enciclopedias	164

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPITULO I

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

- 1.1. Actividad financiera del Estado.
- 1.2. Derecho Financiero.
- 1.3. Derecho Fiscal.
- 1.4. Breve mención de las fuentes del Derecho Fiscal.
- 1.5. Ingresos que el Estado obtiene.
- 1.6. Diferencias entre contribuciones y tributos.
- 1.7. Definición de poder tributario.
- 1.8. Fundamento constitucional del poder tributario.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1. 1. Actividad financiera del Estado

Todo individuo aun cuando viva aisladamente, tendrá que avocarse a la tarea de satisfacer sus necesidades personales, ya de alimentarse cuando siente hambre, vestirse cuando siente frío, buscar un lugar apropiado para descansar cuando se encuentre fatigado, etc., en resumen, conseguir los satisfactores de carácter individual necesarios para su sobrevivencia y bienestar personal.

Dichas circunstancias cambian cuando el individuo empieza a agruparse con sus semejantes, formando grupos o colectividades de individuos. Es a partir de esa asociación cuando las necesidades cambian de individuales a colectivas, y estas últimas deben ser cubiertas de manera diferente a las individuales.

En la época actual, la forma de como deben cubrirse las necesidades colectivas de cualquier nación se encuentra establecida en la ley. Como es lógico, para cubrir tales necesidades se requiere de medios económicos y la forma empleada por el Estado para obtenerlos es regulada jurídicamente.

Antes de iniciar el análisis de la actividad financiera del Estado, necesitamos conocer la identidad de éste último para tener una mejor comprensión del mismo. Ignacio Burgoa Orihuela, señala sobre los elementos existenciales del Estado, lo siguiente: "El Estado es un ente político real y constantemente se habla de él en una infinita gama de situaciones. Su idea se invoca y se expresa en variadísimos actos de la vida jurídica, desde la Constitución hasta las resoluciones administrativas y sentencias judiciales... En el Estado convergen *elementos formativos*, o sea, anteriores a su creación como persona moral o jurídica, y *elementos posteriores* a su formación, pero que son indispensables para que cumpla sus finalidades esenciales. Dentro de los primeros

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

se encuentra la *población*, el *territorio*, el *poder soberano* y el *orden jurídico fundamental*, manifestándose los segundos en el *poder público* y en el *gobierno*".¹

El Estado surge como consecuencia de la agrupación de individuos en determinado territorio, dando nacimiento a colectividades sociales con la necesidad de ser gobernadas jurídica, económica y políticamente por una persona o régimen (p. ej. desde las primitivas tribus y castas hasta los modernos Estados de Derecho). Por ello, se habla de territorio, población y gobierno como los tres elementos constitutivos del Estado.

Hablando de México como colectividad de individuos, podemos calificarlo como una sociedad jurídica, política y económicamente organizada en un moderno Estado de Derecho, el cual sienta sus fundamentos (incluyendo en ellos, la actual forma de gobierno) en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a los artículos 39, 40, 41 y 49 de la referida Constitución, México es una nación soberana, constituida en una República Representativa, Democrática y Federal, cuya soberanía es ejercida por el pueblo mexicano por medio del Supremo Poder de la Federación, dividido para su ejercicio en los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. En virtud de lo anterior, advertimos que la organización jurídica, política y social establecida en México deriva de un marco constitucional perfectamente establecido.

La señalada organización se estableció - cómo en todo Estado - para la realización y el mantenimiento de fines acordes a cada época, momento histórico y dirección del gobierno en turno. Entre las tareas de cada Estado de

¹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, duodécima edición, Porrúa, México, 1999, pág. 94.



Derecho se encuentra la realización y consumación de muchas y variadas metas en beneficio de su población, por lo menos así es en teoría, aun cuando en la práctica muchas veces no se logre tal objetivo, como es señalado por Norberto J. Godoy: ““Es por demás evidente que las actividades que lleva a cabo el Estado a través de distintos *órganos* y en diferentes niveles - nacional, provincial y municipal -, son variadas y de dispares características, tendiendo en general hacia la *obtención de fines* que habitualmente son determinados por los núcleos políticos a la sazón gobernantes, a través del cumplimiento de funciones institucionales organizadas jurídicamente y que son consideradas dentro de una visión optimista, como que satisfacen *el interés general*, aun cuando muchas veces en la "praxis" éste no sea tal, o en definitiva, no sea alcanzado””²

En ese orden de ideas, el Estado como ente organizador, cualquiera que sea su régimen político o forma de gobierno (ilegitima incluso), tendrá la necesidad de sufragar los gastos ocasionados para la consecución de sus fines por los cuales se constituyó, estos fines podrían abarcar desde la satisfacción de las necesidades individuales y colectivas de los gobernados, hasta la de las relacionadas con todo asunto, individuo y gobierno exterior (p. ej. las relaciones públicas y privadas con Estados extranjeros). Ernesto Flores Zavala, apunta: “... cualquiera que sea la tesis que se adopte sobre la personalidad del Estado, ya sea que ésta se afirme o se niegue, ya sea que se le atribuyan fines propios o íntimamente ligados a los de los individuos que lo integran, lo cierto es que el Estado tiene a su cargo la realización de ciertas tareas, variables en el tiempo, pero que corresponden en cada época al pensamiento político de la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo

² GODOY, Norberto J., Teoría General del Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Argentina, 1992, pág. 15.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mismo, dinero en efectivo".³

La tarea o labor de allegarse de medios económicos para satisfacer necesidades individuales es denominada por la doctrina *actividad financiera*, y es una realidad para cualquier persona física o moral; cuando es desarrollada por el Estado, como es lógico, se le denomina *actividad financiera del Estado*.

En México, el fundamento constitucional en virtud del cual el Estado es el que planea, conduce, coordina y regula esta actividad, son los tres primeros párrafos del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales enseguida transcribimos dada su importancia:

"ART. 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación."

A la actividad financiera del Estado conviene analizarla desde el punto

³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. "Los Impuestos", trigésima segunda edición, Porrúa, México, 1998, págs. 12 y 13.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de vista didáctico-doctrinal, a la manera de Fernando Sáinz de Bujanda. Este autor se refiere a la actividad financiera del Estado desde una trilogía, es decir, una triple acepción o tricotomía, consistente en *un aspecto subjetivo, uno objetivo y uno funcional*, manifestando que estos aspectos tienen una amplia significación en todos sus sentidos; *el aspecto subjetivo*, tiene que ver con la personalidad jurídica del ente público que la ejerce (el cual como ya dijimos puede variar según el tiempo y el lugar en donde se desarrolle); *el aspecto objetivo*, es el conjunto de derechos y obligaciones de carácter económico cuya titularidad corresponden al Estado mismo; *el aspecto funcional*, consiste en un conjunto muy complejo y variado de actuaciones administrativas, agrupadas en dos series de procedimientos: los dirigidos a la obtención de recursos financieros, de índole tributario, crediticio o patrimonial, y los encaminados a la aplicación de los recursos obtenidos a través de los gastos y pagos pertinentes.⁴

Consideramos que el aspecto funcional es el más importante de entre los tres mencionados, porque señala el contenido fundamental de la actividad financiera del Estado (el autor referido también lo considera prioritario respecto de los otros dos aspectos). Este *aspecto funcional*, es dividido por Joaquín B. Ortega, en tres momentos fundamentales o "subactividades" funcionales de la actividad financiera del Estado, los cuales son: obtención o procura, mancejo o gestión, y distribución o erogación de ingresos para sufragar el gasto público. Asimismo, existen otros criterios de división, p. ej. el de Héctor B. Villegas, quien fracciona el aspecto funcional de la actividad financiera del Estado, en: previsión de gastos e ingresos, obtención de ingresos y aplicación de estos últimos.

⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero I. Introducción. Volumen Primero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1977, pág. 22 y siguientes.

Ahora bien, los mencionados aspectos: funcional, subjetivo y objetivo de la actividad financiera del Estado, otorgan una más fácil y amplia comprensión de lo que envuelve a esta actividad, ya que explican el conjunto de tareas a las que se enfrenta el Estado para satisfacer las necesidades y fines a que está obligado conforme a la ley, y que en resumidas cuentas apuntan a la consecución del bienestar de su territorio, población y gobierno.

Luego entonces, *la actividad financiera del Estado* tiene un carácter instrumental o mediador (*a contrario sensu* de un carácter final), debido a que *per se* no constituye el cumplimiento de una necesidad final; más bien, la función de la actividad financiera del Estado es obtener, conducir y aplicar el gasto público o "combustible" que la maquinaria estatal necesita para consumir las tareas finales de tipo social, jurídico, de seguridad, diplomáticas, etc. encomendadas por su legislación.

En términos generales, la actividad financiera del Estado es un conjunto de derechos y obligaciones ejercidos por un ente público real, y abarca tres momentos fundamentales: la obtención, el manejo y la distribución de ingresos necesarios para alcanzar y cumplir con las exigencias institucionales de cada régimen gubernamental en particular.

Por otra parte, la actividad financiera del Estado se va a manifestar y exteriorizar dada su naturaleza, tanto en el orden económico y político como en el orden social y legal; Raúl Rodríguez Lobato, explica este fenómeno de la siguiente manera: "Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado".⁵

De la cita anterior se desprende que la actividad financiera del Estado es muy trascendente por estar implícita en los ámbitos referidos por el autor. Incluso, podemos declarar que la actividad financiera del Estado se relaciona con todos y cada uno de los individuos que lo integran, al ejercer una poderosa, importante y a veces vital influencia dentro de sus actividades. Asimismo, consideramos importante la actividad financiera del Estado porque de ella derivan: el Derecho Financiero y el Derecho Fiscal.

Creemos que para lograr éxito en la ejecución de la actividad financiera de México (y en el de cualquier otro país), es necesario razonarla, proyectarla y fiscalizarla, conforme a cada uno de los ámbitos ya referidos, tal y como se encuentra establecido de manera general en nuestra Carta Magna.

1.2. Derecho Financiero

La actividad financiera de todo Estado de Derecho (vgr. México), como toda actividad que entraña un acto de autoridad, es necesariamente objeto de regulación jurídica mediante la cual se sancione el ejercicio irregular del poder gubernamental a través de las instancias correspondiente. En este orden de ideas, el Derecho Financiero es el encargado de regular la actividad financiera del Estado.

Sergio Francisco de la Garza, define al Derecho Financiero de la siguiente manera: "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para

⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Harla, México, 1992, pág. 3.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".⁶

Ernesto Flores Zavala, refiere respecto del Derecho Financiero Público, lo siguiente: "El Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal, es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público".⁷

El último autor invoado, a diferencia de Sergio Francisco de la Garza, de manera acertada adiciona el término "Público" al Derecho Financiero, por tener éste dicho carácter, y también por formar parte del Derecho Público, sin embargo, discrepamos en su opinión de equiparlo con el Derecho Fiscal, porque en primer lugar este último forma parte del Derecho Financiero, y en segundo lugar el Derecho Financiero no puede ser sinónimo de Derecho Fiscal ya que ambos tienen contenido diferente, como analizaremos más adelante.

Asimismo, no concordamos con lo manifestado por autores como Mario Pugliese o Hipólito Rossy, entre otros, respecto a su afirmación de que el Derecho Financiero es una disciplina que "estudia" la actividad financiera; más bien, reiteramos que el Derecho Financiero *regula* jurídicamente la actividad financiera del Estado, con todo el cúmulo de conceptos y figuras jurídicas que ello comprende, y el estudio e investigación de la actividad financiera del Estado pertenece al campo de la "Ciencia de las Finanzas Públicas". En ese sentido, Joaquín B. Ortega, manifiesta que la Ciencia de las Finanzas Públicas, es: "...la ciencia que *estudia* los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, undécima edición. Porrúa, México, 1982, pág. 15.

⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Op. cit., pág. 11.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado, para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos".⁸

En conclusión, el Derecho Financiero es una rama del Derecho Público, y constituye el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado (la obtención, manejo y distribución de sus ingresos) y las relaciones que surgen con motivo del ejercicio de esta actividad, entre Estado y gobernados, entre los órganos del Estado y entre los propios gobernados. La esencia o finalidad de esta disciplina consiste en señalar y plasmar en leyes y reglamentos los principios a los que debe sujetarse el ejercicio de la actividad financiera del Estado, con el fin de que se realice en forma adecuada y eficaz, para el bienestar financiero del gobierno.

A cada etapa de la actividad financiera del Estado (obtención, manejo y distribución) le es aplicable una regulación jurídica en específico, pero derivadas todas del Derecho Financiero, acorde a sus relaciones, principios y finalidades. Así, la obtención de ingresos es regulada por el Derecho Fiscal, su manejo es regulado por el Derecho Patrimonial, y su correspondiente distribución es regulada por el Derecho Presupuestario.

De las tres ramas del Derecho Financiero mencionadas, la encargada de regular el contenido central de esta tesis (análisis de las formas en que se extinguen las obligaciones fiscales) es el Derecho Fiscal, por ser el marco legal de su fundamento, existencia y aplicación.

⁸ ORTEGA, Joaquín B., Curso de Derecho Tributario, "Tomo uno", Astrea, Uruguay, 1970, pág. 14.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1. 3. Derecho Fiscal

Raúl Rodríguez Lobato, define al Derecho Fiscal, de la siguiente forma: "Para nosotros el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".⁹

Por su parte, Luis Martínez López, expresa que el Derecho Fiscal, es: "... el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo".¹⁰ Dentro de esta definición, en cierta forma se señala el aspecto medular del Derecho Fiscal, es decir, *el establecimiento de un procedimiento especial* fundamentado jurídicamente para fijar las contribuciones en favor del Estado, y regular el ejercicio de su facultad de obtenerlas.

Desde un particular punto de vista, podemos definir al Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas que regulan los procedimientos del establecimiento, determinación, recaudación, coacción y sanción en caso de incumplimiento de las contribuciones obligatorias en favor del Estado, derivado de su potestad tributaria, y a las relaciones jurídicas derivadas del mismo que

⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 13.

¹⁰ Citado por SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, novena edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, págs. 33 y 34.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

resulten entre Estado y contribuyentes, entre estos últimos y entre los propios órganos del Estado.

Consideramos al Derecho Fiscal como una rama autónoma del Derecho Financiero en virtud de que en la actividad financiera del Estado encontramos relaciones con multiplicidad de organismos y personas que originan relaciones y sus consecuentes disciplinas. En ese orden de ideas, surgen disciplinas autónomas como la del Derecho Fiscal que tiene una finalidad en particular.

Mario Pugliese, confirma la idea anterior al referirse al Derecho Financiero y su relación con otras disciplinas, en los siguientes términos: "En el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existen fenómenos de formación progresiva de nuevas disciplinas, que se separan lentamente del tronco original formado, por lo que son de naturaleza general y fundamental... Es claro, sin embargo, que solo cuando por impulsos de orden teórico se provoca el estudio autónomo de una parte del Derecho, se puede hablar de una nueva disciplina en el sentido propio de la palabra..."¹¹

Luego entonces, se debe considerar al Derecho Fiscal como una disciplina autónoma dentro de la estructura general del Derecho Financiero, y también, una disciplina jurídica imprescindible dentro de la actividad financiera estatal. En consecuencia, el Derecho Fiscal es el punto de partida y marco jurídico del análisis de las formas en que se extinguen las obligaciones fiscales.

Consideramos al Derecho Fiscal, de entre las tres disciplinas reguladoras de la actividad financiera del Estado, como la disciplina más significativa para la población económicamente activa de la sociedad, porque

¹¹ PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición. Porrúa, México, 1976, págs. 149 y 150.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

regula el más estratégico de los aspectos de la actividad financiera, es decir, el de la obtención de ingresos necesarios para el gasto público del Estado; en este aspecto se involucra al referido sector de la población en virtud de la ley, y se les obliga a enterar contribuciones en función de su actividad, por ser considerados sujetos susceptibles de contribuir con el gasto público del gobierno. Asimismo, en esta etapa de obtención de ingresos, la población tiene mayor participación tanto directa como indirecta, al contribuir al gasto público del gobierno mediante el cumplimiento de su encomienda constitucional, surgiendo entonces relaciones concretas entre gobierno y contribuyentes. No obstante lo anterior, debemos mencionar que las tres etapas de la actividad financiera del Estado, son cada una de ellas importantes en su ámbito.

Efectivamente, en las etapas de manejo y distribución de los ingresos para el gasto público, es claro que los contribuyentes no realizan un seguimiento ni participan directamente en el destino final de las contribuciones; en consecuencia, las referidas etapas de la actividad financiera del Estado están fuera del alcance y participación directa de los contribuyentes.

Ahora bien, dentro la etapa de obtención de ingresos de la actividad financiera del Estado (regulada por el del Derecho Fiscal), se presenta la intervención directa e indirecta, principal y accesoría, lícita e ilícita, etc. de los contribuyentes; lo anterior podemos ejemplificarlo con el poder de decisión que tienen los contribuyentes de, entre otros actos: realizar o no los supuestos gravados por la ley fiscal, realizarlos en una época determinada, pagar o no en tiempo las contribuciones, aceptar o impugnar los actos de autoridad considerados ilegales, etc. Los referidos ejemplos fundamentan y resaltan el papel de esta primera etapa de la actividad financiera del Estado, es decir, la de la obtención de los ingresos para el gasto público, como la más significativa para los contribuyentes por resultar ser la etapa en donde mas participación directa e

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

indirecta pueden lograr.

Para finalizar, debemos recalcar el papel del Derecho Fiscal de regular la participación y actuación del contribuyente dentro de la etapa de obtención de ingresos para el gasto público del Estado, así como la de regular la relación surgida entre los contribuyentes y el Estado, y los procedimientos del nacimiento, desarrollo y extinción de la obligación fiscal.

1.4. Breve mención de las fuentes del Derecho Fiscal

Hasta este punto, hemos realizado el análisis de la potestad tributaria del Estado, su actividad económica y el marco jurídico mediante el cual se logra la obtención de ingresos de carácter fiscal. También hemos analizado y señalado al Derecho Fiscal como una rama del Derecho Financiero, y éste a su vez del Derecho Público. Enseguida, pasamos a analizar las fuentes del Derecho Fiscal, en virtud de las cuales se hace imperativo el cumplimiento de las cargas tributarias.

A continuación enumeramos las fuentes formales de las cuales emana el Derecho Fiscal:

- 1) Ley;
- 2) Decreto-ley y decreto-delegado;
- 3) Reglamento;
- 4) Circular;
- 5) Jurisprudencia;
- 6) Costumbre y doctrina;
- 7) Tratados Internacionales; y

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

8) Principios generales del derecho.

Enseguida, realizaremos un breve análisis de cada una de las enumeradas fuentes formales del Derecho Fiscal, para desentrañar su naturaleza y participación en la conformación de ésta disciplina jurídica:

1) Ley.- Es una norma jurídica emanada del Poder Legislativo, su función es regular en forma general, abstracta, impersonal, obligatoria y coercitiva, a una sociedad determinada.

Con fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en México, solamente la ley es fuente formal del Derecho Fiscal en lo concerniente al establecimiento de contribuciones; el precepto legal invocado a la letra establece:

"ART. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este fundamento constitucional establece a la ley como única fuente formal del Derecho Fiscal en lo referente al establecimiento de contribuciones obligatorias a cargo de los gobernados destinadas al gasto público del lugar en el que residan.

2) Decreto-ley y decreto-delegado.- Raúl Rodríguez Lobato, menciona: "Como excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, tenemos al decreto-ley y al decreto-delegado. En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar y aun suprimir las existentes, o bien,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley".¹²

En términos generales, a través del decreto-ley y el decreto-delegado, el Poder Ejecutivo está facultado para establecer normas jurídicas con carácter de ley. El decreto-ley deriva de una facultad constitucional y autoriza al Ejecutivo para expedir normas con carácter de ley sin la autorización correspondiente del H. Congreso de la Unión. En cambio, el decreto-delegado (como está intrínseco en su denominación) es una facultad del Ejecutivo para expedir normas con carácter de ley en virtud de una facultad delegada en su favor por el H. Congreso de la Unión. Como podemos observar el origen de ambos decretos es diferente.

3)Reglamento.- El reglamento es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal expedido por el Poder Ejecutivo para facilitar la exacta observancia de las leyes. En ese sentido el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley, sin embargo, en ocasiones el reglamento pasa de ser un conjunto de normas que aclara el contenido de la ley, para transformarse en un ordenamiento con jerarquía similar e inclusive mayor a la propia ley. Esto lo podemos afirmar basándonos en los casos en los que la ley conlleva un carácter demasiado rígido y severo al regular determinada circunstancia y el reglamento ofrece una regulación distinta y más benigna e incluso más justa, y por ello, aunque el reglamento contrarie a la ley, no hay protesta alguna.¹³

4) Circulares.- Las circulares son una derivación del reglamento, y en realidad no tienen carácter jurídico sino administrativo; son solamente "comunicaciones" de carácter explicativo y de principios prácticos que realizan los

¹² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Op. cit., pág. 25.

¹³ Cfr. Ibidem, pág. 26.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

altos funcionarios administrativos a empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y algunas veces a los particulares para un mejor entendimiento de la ley. Estas comunicaciones consisten en acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse, o bien, en interpretaciones de la ley hechas por quien las emite. No generan derechos u obligaciones en favor de los particulares, a menos que vayan dirigidos a ellos, sean publicadas en el Diario Oficial de la Federación, y sobre todo, deriven de una ley. En resumen, individualmente las circulares no pueden imponer obligaciones. Actualmente la ley otorga a las circulares la denominación de instructivos o reglas.

5) Jurisprudencia.- Existe discusión en cuanto si la jurisprudencia es o no es fuente formal del Derecho Fiscal ya que no crea ley, es más, ni siquiera la modifica; en realidad la jurisprudencia es un conjunto de criterios o doctrinas reiterados de los tribunales competentes, mismos que el legislador puede tomar en cuenta para hacer las reformas necesarias a la ley ya existente, es decir, llegan a ser una especie de "consejo" u "observación" para el legislador por parte de los tribunales que emiten la jurisprudencia. Para el legislador, la funcionalidad de la jurisprudencia consiste en una guía para sanear los errores u obscuridades que se hubieren podido producir en el proceso de creación de ley. Sin embargo, la jurisprudencia si tiene obligatoriedad para los tribunales de menor jerarquía respecto del tribunal que la emitió.

6) Costumbre y doctrina.- Son también fuentes que no crean o modifican leyes, pero contribuyen a la transformación de las exigencias sociales del momento mediante la materialización de ellas en modificaciones a la ley, al ser tomadas en cuenta dichas fuentes por el legislador.

Hemos afirmado que la costumbre y la doctrina no crean ni modifican leyes porque individualmente no son obligatorias para los contribuyentes ni para las autoridades. P. ej. si en determinada población se considerara legítima la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

costumbre de no permitir visitas domiciliarias a la autoridad fiscal, indudablemente ello no modificaría la ley fiscal vigente ni excusaría del cumplimiento de dicha obligación a los contribuyentes de tal población. El anterior ejemplo ilustra la imposibilidad jurídica de considerar fuente formal del Derecho Fiscal a la costumbre, aun cuando no fuere contraria a la legislación vigente. Respecto a la doctrina también aplica lo anterior.

7) Tratados Internacionales.- Crean derechos y obligaciones entre Estados, y entre ellos y los particulares. En México son Ley Suprema de toda la Unión los tratados celebrados por el Presidente de la República una vez aprobados por el Senado, de conformidad con el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como ejemplo podemos mencionar el Tratado de Libre Comercio celebrado entre México, Estados Unidos de América y Canadá, el cual de conformidad con lo expuesto, es una Ley Suprema para toda la República.

8) Principios generales del derecho.- En el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo LXV, página 264, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, explica que los principios generales del derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables y de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la misma ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez correspondiente pueda dar la solución que el legislador pronunciaría si estuviere presente o habría establecido si hubiera previsto el caso. Es condición necesaria que los principios generales del derecho no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse. Partiendo de esta afirmación, podemos considerar a los principios generales del derecho como auxiliares de la administración de justicia, ya que los Jueces toman en consideración estos principios cuando existe obscuridad en la ley, con el propósito de lograr una mejor interpretación de la misma; ésto se confirma

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

supletoriamente al considerar el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte donde se menciona que en los juicios del orden civil las sentencias definitivas deberán ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho.

Como conclusión del análisis de las referidas fuentes formales del Derecho Fiscal, debemos considerar a la ley como la única fuente formal del Derecho Fiscal en lo referente a la imposición de contribuciones para el gasto público. Las demás fuentes formales mencionadas participan como auxiliares en el proceso de creación, ejecución y sanción de las obligaciones fiscales.

1.5. Ingresos que el Estado obtiene

Son diversos los ingresos del Estado, así como las formas en la que éste los obtiene. La modernidad ha traído aparejada múltiples actividades susceptibles de gravarse en beneficio del Estado, y como resultado, la legislación tributaria vigente grava casi toda actividad económica de los individuos.

La principal función de los ingresos obtenidos por el Estado es financiar la actividad de su gobierno, y a su vez esta última tiene como finalidad el servicio público en favor de los gobernados. Los ingresos obtenidos por el Estado son recibidos a través de mecanismos de procedimiento contenidos en las normas jurídicas aplicables.

Dentro de los ingresos obtenidos con fundamento en la legislación fiscal vigente, encontramos: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; asimismo los accesorios de las contribuciones, es decir, las multas, recargos y gastos de ejecución. También, como ingresos derivados del derecho público del Estado encontramos: los empréstitos públicos, emisiones de bonos, certificados y obligaciones, entre

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

otros. En cuanto a los ingresos que el Estado obtiene en sus funciones de derecho privado, encontramos: los productos y los aprovechamientos o enajenaciones derivados de bienes del dominio privado.

También se puede dividir a los ingresos del Estado en dos grupos: los ingresos ordinarios y los extraordinarios, designándose a los primeros como "ordinarios" por su periodicidad y repetición en cada ejercicio fiscal, y a los segundos como "extraordinarios" por ser percibidos solo cuando circunstancias anormales afligen al Estado, p. ej. epidemias, severos déficits presupuestales, guerra, etc. convirtiéndose entonces en necesarios, pero que en circunstancias normales no se establecerían.

Para efectos analíticos, podemos considerar a los impuestos como ingresos ordinarios y de derecho público. El Código Fiscal de la Federación establece en el artículo segundo, fracción primera, lo siguiente:

"ARTICULO 2. ... 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" (Estas últimas fracciones se refieren a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

Ejemplo de este tipo de contribuciones: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, impuestos al comercio exterior, etc.

Respecto a las aportaciones de seguridad social, estas contribuciones son ingresos ordinarios de derecho público, y están establecidas en el mismo artículo citado en el párrafo anterior, ahora fracción segunda:

"ARTICULO 2. ... II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

Ejemplo de esta contribución: las cuotas del I.M.S.S. y el INFONAVIT.

La tercera fuente de ingresos que hemos mencionado son las contribuciones de mejoras, éstas también son ingresos ordinarios y de derecho público, y el ordenamiento fiscal referido las establece en el mismo artículo segundo, ahora en la fracción tercera:

“ARTICULO 2. ... III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas” (p. ej. alumbrado, obras hidráulicas, etc.).

Lo anterior sucede cuando la autoridad Federal realiza obras públicas que benefician de manera directa a un sector de la población, luego entonces, obtienen un beneficio especial con respecto a la demás población, razón por la cual resultan gravados con este tipo de contribución.

Los derechos, también son contribuciones ordinarias y derivadas del derecho público del Estado. Los derechos deben establecerse en la ley para ser objeto de exigencia por parte del Estado. El artículo segundo, fracción cuarta, del Código Fiscal en tratamiento, define esta clase de contribución:

“ARTICULO 2. ... IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Estado”.

En resumen, las contribuciones ya mencionadas (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) están clasificadas conforme a la fuente de su gravamen. Los impuestos gravan la realización de determinados supuestos previstos en la norma jurídica fiscal (distintos a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos). Las aportaciones de seguridad social gravan la prestación de seguridad social otorgada en favor de cierto sector de la población. Las contribuciones de mejoras gravan los beneficios directos derivados de la realización de obras públicas en favor de cierto sector o territorio de la población. Los derechos gravan el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, con excepción de los señalados por el Código Fiscal en cuestión.

Ahora bien, los aprovechamientos son parte de los ingresos ordinarios que el Estado obtiene. El artículo tercero, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, señala:

“ARTICULO 3. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

De este párrafo se desprende que los aprovechamientos no son contribuciones, ya que son calificadas por el propio Código Fiscal de la Federación, como ingresos distintos a las contribuciones. El Estado percibe los aprovechamientos a través de financiamientos de las empresas de participación estatal y de sus organismos descentralizados p. ej. PEMEX, Comisión Federal de Electricidad, la Lotería Nacional para la Asistencia Pública, etc.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Como hemos visto, dentro de los ingresos ordinarios de derecho privado están los productos. El artículo tercero, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, menciona:

"ARTICULO 3. ... Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

De este párrafo deducimos que los productos son las ganancias que el Estado obtiene como "sujeto del comercio privado", pudiendo llegar incluso a la especulación mercantil, dentro de los límites jurídicos establecidos. De esta manera, el Estado solamente podrá obtener productos mediante las actividades y bienes permitidos por el marco legal aplicable.

Respecto a los ingresos extraordinarios no existe una delimitación específica en la doctrina. Podemos considerarlos como empréstitos (prestamos, tanto públicos como privados) solicitados y obtenidos no solo por situaciones urgentes o inesperadas, sino también en virtud de la realización de obras públicas o la ejecución de planes y programas gubernamentales diversos. Sin embargo, los empréstitos ciertamente pueden resultar negativos cuando se realizan en forma irreflexiva e infundada; p. ej. tenemos el caso de la deuda externa de México, cuya razón de ser deriva en parte de una deficiente planeación, lo cual repercute negativamente en la economía del país, incluso por el solo pago de los intereses generados por dicha deuda.

Asimismo, están en el rubro de ingresos extraordinarios: la emisión de moneda, los bonos, las obligaciones y certificados de participación, entre otros.

1.6. Diferencia entre contribuciones y tributos

Para establecer una eficaz diferencia entre las contribuciones y los tributos, es necesario recordar un poco la historia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Antes del establecimiento del Derecho Romano, el concepto de tributo estaba relacionado con la divinidad, por lo tanto, se ofrecían diversos tributos mediante los cuales se solicitaba la gracia a determinado dios para el otorgamiento de favores. Luego, en la época feudal esta idea fue cambiando, los señores feudales en virtud de sus ejércitos exigían tributos para todos los cortesanos que trabajan en su tierra. Joaquín Escriche y Martín, detalla el concepto de tributo de las referidas épocas, de la siguiente manera: "La porción ó cantidad que paga el vasallo por el repartimiento que se le hace para el príncipe del Estado en que habita, ó en reconocimiento del señorío, ó para sustentación de sus cargas ú otros fines públicos: -el censo, el catastro, y cualquier carga continua.- Esta palabra viene de la voz latina *tributum*, que significaba toda contribución que el gobierno exigía por capitación para sostener las obligaciones del Estado; y se llamaba así porque entre los Romanos se repartía ó pedía por tribus... En este sentido se distingue del impuesto en que el tributo se carga ó se levanta sobre las personas, y el impuesto sobre las mercaderías (sic)".¹⁴

En resumen, el concepto del tributo traía aparejada totalmente la idea religiosa o situación de divinidad, o simple y sencillamente la pleitesía rendida al príncipe que permitía trabajar la tierra de su propiedad a los vasallos de esa época feudal. Encontramos como diferencia que el impuesto gravaba mercancías y el tributo a las personas.

Ahora bien, en la revolución inglesa, la independencia de los Estados Unidos de América, y especialmente en la revolución francesa, se aplica una nueva concepción del tributo, ahora basada en una idea democrática; "La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano", documento con el cual

¹⁴ ESCRICHE Y MARTÍN, Joaquín, Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia, segunda edición, imprenta de Julio Le Clere, París, s.f., pág. 1516.

culmina la revolución francesa en 1789, contempla una idea democrática del impuesto o el tributo, estableciéndose entonces el concepto de "contribución".

Los artículos 13, 14 y 15 de "La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano", mencionan lo siguiente:

"Artículo 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común que debe repartirse igualmente entre todos los ciudadanos y de acuerdo con sus posibilidades.

Artículo 14.- Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por si mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de comprobar su empleo y de determinar su cuota, su proporcionalidad, su cobro y su duración.

Artículo 15.- La sociedad tiene el derecho de pedir cuenta a todo agente público, por su administración".¹⁵

Es interesante notar la diferencia tajante entre el anterior concepto de tributo consistente en el pago por el uso de tierras o de un diezmo hacia los dioses, y el concepto moderno denominado contribución, el cual goza de una transformación en el momento que el poder absoluto soberano se traslada al pueblo, logrando así su máxima expresión. A partir de la referida transformación, empieza a generarse un gobierno por y para el pueblo, el cual como es natural, deberá recibir contribuciones para poder financiar el gasto público normal y natural inherente a sus actividades.

¹⁵ SECCO ELLAURI, Oscar. Los Tiempos Modernos y Contemporáneos, cuarta edición, Capeluzá, Argentina, 1965, págs. 165 y 166.

1.7. Definición de poder tributario

El concepto de poder refleja la idea de imponer la voluntad propia sobre la de otros debido a cierto privilegio o capacidad. En tal sentido, el llamado poder tributario le proporciona al Estado una facultad potestativa de tipo coercitivo, mediante la cual puede imponer a todos los gobernados la obligación de adecuarse a determinadas circunstancias fiscales contenidas en la ley, es decir, a cooperar o contribuir obligatoriamente con los gastos públicos propios del Estado. Mayolo Sánchez Hernández, se refiere a la potestad tributaria en los siguientes términos: "El poder tributario del Estado o poder Fiscal, podemos describirlo como la facultad legal que tiene para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que les están encomendadas... Nace con la postura del Estado actuando con poder soberano, que presenta a sus súbditos sometidos a ese poder, es decir, en dicha relación el Estado se coloca en una situación de superioridad respecto de los particulares: Se cristaliza a través de la actuación del poder legislativo, el cual mediante leyes que dicta, establece los hechos o situaciones, ésto es, las hipótesis normativas que en caso de producirse en la realidad, hace que los contribuyentes se encuentran ante la obligación de efectuar el pago de sus contribuciones".¹⁶

La fuente del poder tributario del Estado emana directamente del pueblo en razón de que éste faculta mediante elección popular al representante gubernamental ejecutor del poder público, y dentro de este poder público se encuentra el poder tributario. Asimismo, el poder tributario es ejercido con fundamento en leyes, las cuales conllevan el correspondiente poder coercitivo

¹⁶ SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, segunda edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, pág. 66.

como represor de las voluntades contrarias a su cumplimiento.

En tal sentido, la noción de poder tributario está aparejada a la obtención de los recursos necesarios para el Estado a fin de cumplir con la sufragación de su gasto público, incluyendo el mantenimiento del aparato gubernativo que lo ejerce.

1.8. Fundamento constitucional del poder tributario

El poder tributario del Estado reside originalmente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, el poder tributario del Estado se encuentra fundamentado en las leyes y reglamentos derivados de la referida Constitución, p. ej. el Código Fiscal de la Federación.

En específico, ubicamos el fundamento constitucional del poder tributario del Estado, en el artículo 31, fracción cuarta, de nuestra Carta Magna; el citado precepto constitucional establece:

“ART. 31. Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Como podemos ver, de este precepto constitucional deriva el poder tributario del Estado mediante el cual éste goza y ejerce la facultad de imposición de obligaciones fiscales a sus gobernados.

Ahora bien, así como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere el fundamento legal de la existencia del poder tributario en favor del Estado, también le impone determinadas limitaciones, éstas se traducen en garantías constitucionales en favor de los contribuyentes, entre ellas, la de contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En virtud de lo anterior, el Estado debe exigir las contribuciones a los

governados en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes a la que están sujetas.

La finalidad de la equidad, como justicia natural, es asegurar el trato fiscal ausente de parcialidades o desigualdades tributarias, en razón de aplicar cargas fiscales igualitarias entre los grupos de contribuyentes perteneciente a determinado territorio, actividad, sexo, clase social, etc.

La finalidad del principio de proporcionalidad es promover por medio legales la justicia fiscal, o sea, el garantizar a los contribuyentes que sus contribuciones serán proporcionales a sus ingresos generados y a sus circunstancias del momento.

En conclusión, el Estado debe adecuarse única y exclusivamente a las contribuciones aportadas por los gobernados en forma proporcional y equitativa; luego entonces, por omisión no deberá imponer ninguna contribución fuera del margen de la ley, aun cuando existieren necesidades extraordinarias. En este último caso, el Estado debe obligarse a buscar ingresos por otros medios, p. ej. empréstitos razonados y deliberados, emisión de bonos, ampliación de la base tributaria, aumento en los impuestos de los bienes y servicios suntuosos y que no formen parte de la cadena productiva, fomentar ahorro e inversión extranjera, etc. e incluso reducir el gasto público.

En ese orden de ideas, el Estado no debe imponer contribuciones fiscales adicionales a las señaladas por las leyes respectivas, ya que traspasaría los límites de la potestad tributaria, es decir, los principios de proporcionalidad y la equidad. La realización de estos presupuestos por parte del Estado, aun en caso de contingencia económica, constituiría una clara falta al fundamento constitucional de la potestad tributaria.

CAPITULO II

LA OBLIGACION FISCAL

- 2.1. Definición de obligación fiscal.
- 2.2. Obligación fiscal material.
- 2.3. Obligación fiscal formal.
- 2.4. Características de la obligación fiscal.
- 2.5. Sujeto activo de la obligación fiscal.
- 2.6. Sujeto pasivo de la obligación fiscal.

2.1. Definición de obligación fiscal

Comenzaremos por analizar etimológicamente el término *obligación*. El término "obligación" proviene de la voz latina "obligatio", la cual se subdivide en dos términos: "ob" que significa "por" o "por causa de", y "ligare" que significa ligadura. El término ligadura básicamente proporciona una idea de ligar, atar o sujetar fuertemente. En conjunto, los términos "ob" y "ligare" ("obligatio"), significan: estar ligado o sujetado fuertemente por causa de algo.

No debemos pasar por alto la definición de obligación aportada por el Derecho Romano conforme a la Instituta de Justiniano: "la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad" (*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura...*).¹⁷ Esta definición sigue teniendo vigencia hasta la actual época, ya que en términos generales se sigue observando a la obligación como una relación o vínculo en la que se somete a alguien basándose en la amenaza de una sanción coactiva, es decir, un castigo traducible en un acto de fuerza física organizada, para que cumpla con una prestación de conformidad con las leyes de determinado lugar.

En la actualidad se ha definido a la obligación como: "...una relación entre personas, sancionada por el Derecho objetivo, que somete a una de ellas a la necesidad de observar cierta conducta en favor de la otra, quien está autorizada a exigirla. Así, la persona que tiene la facultad o derecho de exigir se llama *acreedor*. La que está en la necesidad de cumplir, la obligada, se llama *deudor*".¹⁸

¹⁷ Citado por MARTINEZ ALFARO, Joaquín, *Teoría de las Obligaciones*, Porrúa, México, 1989, pág. 1.

¹⁸ BEJARANO SANCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, tercera edición, Harla, México, 1990, pág. 6.

Esta definición establece una clara diferencia entre la obligación derivada de una relación jurídica (obligación jurídica) y los otros tipos de obligaciones, p. ej. la moral, la espiritual, etc. La obligación jurídica difiere de las otras clases de obligaciones porque ésta contiene "...una sanción coactiva, es decir, un castigo traducible en un acto de fuerza física organizada".¹⁹

En efecto, la obligación jurídica derivará en una coacción en forma de sanción o castigo por parte del Estado en caso de su incumplimiento. Esta coacción se distingue de los demás tipos de castigos o sanciones en general, porque tiene como fin específico co-accionar, o sea, lograr un accionar mediante el uso de la fuerza para que determinado sujeto realice cierta conducta o actividad, en resumen, su fin es provocar una acción.

Así, este nexo, relación, vínculo o atadura de referencia, implica el poder jurídico de una persona sobre otra, llamadas correspondientemente acreedor y deudor, ó sujeto activo y pasivo. Dentro del ámbito fiscal, esta sujeción o unión firme solamente se puede extinguir mediante las formas que analizaremos en el capítulo cuarto de esta tesis.

Por otra parte, el término "fiscal" etimológicamente deriva del latín "fiscus", que era la cesta de mimbre utilizada por los romanos para recaudar los impuestos, aunque también en épocas posteriores se denotaba con este término al tesoro o patrimonio de la realeza e incluso al erario de una nación; con el paso del tiempo este término se ha confundido.

En la época actual el término "fiscal" también sigue teniendo múltiples acepciones, p. ej. por un lado se refiere a la parte administrativa del Estado encargada de los asuntos tributarios, y por otro al funcionario público encargado de gestionar los asuntos relativos a los impuestos.

¹⁹ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Tomo XX, Bibliográfica Omeba, Argentina. 1982. pág. 616.

En el presente análisis estudiaremos el término "fiscal" considerándolo como algo perteneciente al Estado, en su parte relativa a la facultad de obtener ingresos tributarios dada su potestad tributaria por medio de la cual impone y exige determinadas obligaciones para cumplir sus encomiendas constitucionales.

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha referido al citado término en múltiples ocasiones:

"FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira."²⁰

Esta tesis coincide con la idea de considerar lo fiscal como algo perteneciente al Estado, y específicamente, a la parte del Estado relativa a la Hacienda Pública conformada por las contribuciones recibidas por parte de los contribuyentes.

En conjunto, los dos términos: "obligación" y "fiscal", forman la

²⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 11.

figura jurídica central de esta tesis, es decir, la obligación fiscal.

Luis Humberto Delgadillo, define la obligación fiscal (a la cual él denomina obligación tributaria) como: "...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, identificamos a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales".²¹ Consideramos atinada esta definición, en el orden de atribuir a la obligación fiscal un aspecto económico y otro formal, que analizaremos más adelante.

En resumen, consideramos a la obligación fiscal como un vínculo o ligadura por virtud de un ordenamiento constitucional, consistente en un estado de sujeción en el cual un sujeto deudor o pasivo debe cumplir forzosamente en favor de un sujeto acreedor o activo (el cual siempre será el Estado a través de sus autoridades tributarias) una prestación económica o formal, y en caso de no hacerlo podrá ser legalmente coaccionado.

Es necesario desentrañar el contenido económico y formal de la obligación fiscal para una mejor comprensión de este estudio; algunos tratadistas e incluso la legislación fiscal vigente, señalan que la prestación económica consiste en *dar* una aportación pecuniaria o en especie, en tanto que la prestación subjetiva o formal consiste en un *hacer* (realizar una actividad), *no hacer* (no realizar una actividad) y por último en un *tolerar* (permitir una actividad).

La prestación económica referida es denominada en la doctrina como: obligación fiscal (o tributaria) sustantiva, material ó principal. Para el tratamiento de esta tesis hemos elegido el término: *obligación fiscal material*.

²¹ DELGADILLO, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Noriega Editores, México, 1988, pág. 99.

En cuanto a la prestación formal, en la doctrina es también llamada: obligación fiscal (o tributaria) abstracta, accesoria o secundaria, y en este caso el término que hemos elegido es: *obligación fiscal formal*.

Enseguida analizaremos el contenido tanto de la obligación fiscal material como de la obligación fiscal formal, con el objeto de delimitar la esencia de ambas clases de prestaciones.

2.2. Obligación fiscal material

Como hemos visto, la obligación fiscal material se traduce en el cumplimiento de una prestación económica, y consiste como lo señala el artículo 31, fracción cuarta, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en una actividad de transmisión forzosa de una parte del patrimonio de los contribuyentes (como sujetos pasivos) al Estado (como sujeto activo), o sea, una amputación patrimonial del contribuyente, por supuesto en favor del Estado, por estar éste jurídica y legalmente facultado para recibirla. Esto sucede en virtud de las facultades concedidas por los propios gobernados en favor de sus representantes ante las cámaras legislativas, quienes se encargan de crear, modificar, anular o revocar los ordenamientos jurídicos respectivos.

Asimismo, como vimos en el primer capítulo de esta tesis, el beneficio obtenido por los contribuyentes al cumplir con las obligaciones fiscales materiales a su cargo dependerá de la clase de obligación que hayan cubierto.

Ahora bien, el Estado como sujeto activo tiene derecho a exigir a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales materiales, y estas consisten en *dar* prestaciones económicas derivadas de su patrimonio, y en caso de negativa a coaccionarlos para su cumplimiento. Las prestaciones económicas pueden ser cubiertas en dinero y excepcionalmente en especie.

Existe una clara diferencia entre la obligación fiscal en general y la obligación fiscal material, esta última es parte de la primera. La obligación fiscal

en *lato sensu* implica las actividades de dar, hacer, no hacer y tolerar, en tanto que la obligación fiscal material implica solo la carga de dar, es decir, "tributar en favor de alguien". En virtud de lo anterior podemos llamar a la obligación fiscal material, obligación tributaria.

Emilio Margáin Manautou, define a la obligación tributaria como: "...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."²²

Luis Gómez Novaro, en la Enciclopedia Jurídica Omeba, manifiesta el concepto de la obligación tributaria en los siguientes términos: "La obligación tributaria es aquella que establece unilateralmente el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen. Su prestación consiste en un "dare", generalmente una suma de dinero: el tributo"²³.

Por su parte, Achille Donato Giannini manifiesta las principales características de la obligación fiscal material: "De la relación jurídico-impositiva derivan... una serie de derechos y de deberes recíprocos entre el Estado y los ciudadanos, unos de carácter sustancial y otros de naturaleza formal... procede indicar aquí las características más notables de los primeros: A) La obligación fundamental de satisfacer al ente público una suma determinada a título de impuesto puede ser duradera o única, según que el presupuesto del tributo consista en un estado de hecho que se prolonga en el tiempo o en un solo y determinado acontecimiento; de ahí que, desde este punto de vista, se dividan

²² MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, decimatercera edición, Porrúa, México, 1997, pág. 226.

²³ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XX, Op. cit., pág. 730.

los impuestos en *periódicos e instantáneos*... B) Los diversos elementos, positivos y negativos, que integran la situación de hecho a la que la ley conecta la deuda impositiva pueden producirse en momentos sucesivos... C) Con independencia de la deuda impositiva principal, existen prestaciones pecuniarias de carácter accesorio, a las que pueden estar obligados tanto el contribuyente como otras personas..."²⁴

Lo señalado anteriormente pone de manifiesto las características intrínsecas de cada obligación fiscal material que derive de la relación entre Estado y contribuyente con motivo del ejercicio de la potestad tributaria del primero. Asimismo, el referido autor comenta que las obligaciones fiscales materiales pueden ser de dos tipos conforme a su espacio en el tiempo: las periódicas y las instantáneas; las obligaciones fiscales materiales periódicas no tienen un espacio de tiempo definido por ellas mismas, más bien el espacio de tiempo en que deben considerarse cumplidas debe estar señalado en la ley, y una vez surgidas, por su propia naturaleza se renovarán automáticamente de periodo en periodo hasta producirse una situación de hecho que las haga inexistentes.

Ahora bien, las obligaciones fiscales materiales instantáneas tienen como característica la independencia de ellas sobre otras obligaciones de su misma naturaleza. En ese orden de ideas, cada obligación fiscal material instantánea será única y diferente a las demás obligaciones de su tipo respecto del momento en que se verifica su cumplimiento y por ende su extinción, aun cuando se hayan registrado dentro de un mismo periodo. De esta manera, la repetición del acto originador de la obligación fiscal instantánea dará vida a una nueva obligación totalmente distinta a la anterior, incluso si se tratare de obligaciones idénticas en su clase.

²⁴ GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, España, 1957, pág. 158 y siguientes.

Como conclusión de lo anterior, se puede observar la concurrencia de un elemento muy importante dentro de la obligación fiscal material, y este elemento es: "la exigencia del cumplimiento de una prestación pecuniaria o tributo"; este cumplimiento se debe realizar en dinero y excepcionalmente en especie, y podrá cumplirse dentro de un periodo y en el lugar señalado por la autoridad fiscal, o bien, en tratándose de un acto aislado, se deberá cumplir instantáneamente.

2.3. Obligación fiscal formal

Dentro del contenido de la obligación fiscal general tenemos la obligación fiscal formal. La obligación fiscal formal es un vínculo jurídico en virtud del cual el contribuyente está obligado a realizar una conducta de hacer, no hacer o tolerar en favor de la autoridad tributaria.

En principio, discrepamos con la línea doctrinal que señala a la obligación fiscal material como de mayor trascendencia que la formal, denominándosele a esta última como *obligación fiscal secundaria o accesoria*; esta denominación le otorga a las obligaciones fiscales formales un carácter de menor importancia, de rezago o de menor valor, lo cual no tiene razón de ser.

Creemos que ambos tipos de obligaciones fiscales son importantes en sus respectivos ámbitos. Si bien la obligación fiscal material tiene que ver con la aportación económica en favor del erario del Estado, mediante la obligación fiscal formal el Estado regula, controla y vigila *per se* el exacto cumplimiento de la primera, en los términos de legislación fiscal aplicable.

En la actualidad ésto ha cobrado mayor validez ya que en épocas antiguas eran casi inexistentes las obligaciones fiscales formales, como se puede deducir de la predominante mención en los registros históricos de las obligaciones fiscales materiales a cargo de los gobernados y en favor de los

soberanos, consistentes en el pago de tributos y prestación de servicios personales, y en la escasa alusión en dichos registros de las obligaciones fiscales formales. Gregorio Sánchez León, hace referencia a estas últimas, cuando relata algunos aspectos de la tributación en el antiguo Egipto: ““También sabemos como se desarrollaba la “declaración normal de impuestos” sobre animales, frutos del campo y semejantes, por una inscripción en una tumba de Sakkara (aprox.2300 a C.). Ante los cobradores de impuestos del faraón, y durante la “declaración”, se debían de arrodillar y pedir gracia; a veces en vano. Piezas de cerámica se usaban en el antiguo Egipto como recibos de impuestos””.²⁵ Por su parte, Lucien Mehl, refiere que el emperador romano Antonino, imponía como formalidad subjetiva para cumplir con el pago de los impuestos, lo siguiente: ““todas las cargas públicas han de ser soportadas en proporción a las fortunas”, formalidad que era cumplida por los propios agentes públicos del emperador””.²⁶

Lo anterior se fue repitiendo en épocas sucesivas, hasta llegar a la actual en donde la modernidad fiscal ha resultado en un mejor control por parte del Estado, pero en una abundante carga de obligaciones fiscales formales para el gobernado, las cuales en determinados casos llegan a repercutir en mayor magnitud que las materiales como más adelante explicaremos.

En principio, surge la siguiente pregunta: ¿deberían considerarse de igual importancia para el Estado y los contribuyentes las obligaciones fiscales materiales y las formales? Hagamos un análisis tomando como ejemplo el Impuesto Sobre la Renta y su relación con el Estado y los contribuyentes. Para el Estado, tanto el cumplimiento del pago de este impuesto por parte de los contribuyentes como el hecho de que lo realicen conforme a las formalidades establecidas en la legislación fiscal vigente, deben de considerarse de igual

²⁵ SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., 1994, pág. 4.

²⁶ Citado por MEHL, Lucien, Elementos de Ciencia Fiscal, Bosch, España, 1964, pág. 46.

importancia.

Afirmamos lo anterior, porque al cumplirse debidamente ambas obligaciones, es decir, las formales y las materiales, se garantiza una correcta determinación de la obligación material a cubrir y su contribución al gasto público. En caso contrario se puede producir falsedad, error u omisión de datos, y no reflejarse la cantidad real a que están obligados a pagar los contribuyentes, y en consecuencia el Estado obtendrá menores contribuciones a las reales. Sin embargo, en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales formales o materiales por parte de los contribuyentes, la ley concede a la autoridad fiscal dentro de los plazos establecidos en la misma, una facultad de revisión con la que podrá detectar falsedades, errores u omisiones, y por ende exigir el cumplimiento material o formal a los contribuyentes según el caso, así como el pago de los perjuicios por no haberlos realizado en tiempo o por haberlos realizado de manera distinta a la solicitada por la ley, e incluso, imponer una sanción por su incumplimiento.

En resumen, el incumplimiento o mal cumplimiento por parte del contribuyente de las obligaciones fiscales materiales o formales, trascienden en igual magnitud en perjuicio del Estado, ya que éste necesita allegarse de medios económicos para su gasto público, pero también comprobar la veracidad de las contribuciones realizados por los gobernados, así como contar con un registro de estos últimos para poder coaccionarlos en caso de su incumplimiento. Por lo tanto, para el Estado es tan negativo dejar de percibir contribuciones como el hecho de que el contribuyente no las cumpla con las formalidades requerida por la ley (p. ej. al realizarlas erróneamente o fuera de tiempo), porque al incumplirse estas últimas se puede dar una disminución en las contribuciones o incluso dejar de percibirse.

En los casos anteriores opera una disminución en la obtención de las contribuciones del Estado, tanto cuando descuida el control formal sobre los

contribuyentes como cuando deja de percibir contribuciones por el incumplimiento de los contribuyentes de la obligación material de dar.

Ahora bien, también para el contribuyente es de gran trascendencia el cumplimiento de las obligaciones fiscales materiales y el de las formales, porque al incumplir cualquiera de ellas le puede suceder un detrimento o menoscabo en su patrimonio. Por un lado, al incumplir el mandato legal de contribuir con el gasto público del Estado, el contribuyente corre el riesgo de hacerse acreedor a sanciones monetarias e incluso corporales, igualmente, en caso de incumplir las obligaciones fiscales formales a que está obligado, o cumplirlas incorrectamente, el contribuyente corre el riesgo también de hacerse acreedor a sanciones monetarias y corporales, dependiendo si cometió una infracción o un delito fiscal. Por lo tanto, en ambos casos de incumplimiento se produce un detrimento en el patrimonio del contribuyente e incluso puede producirse ese detrimento directamente en su persona, en el caso de que le sea impuesta una sanción corporal.

En conclusión, el incumplimiento de las obligaciones fiscales formales así como el de las materiales (o su cumplimiento en forma defectuosa), en determinados casos repercute negativamente en igual grado (ya sea mayor o menor), tanto para el Estado como para los contribuyentes. En ese sentido, creemos y reafirmamos la tesis de que las obligaciones fiscales formales y las materiales son de la misma importancia en lo que toca a los ámbitos anteriormente señalados.

Como podemos observar, en la actualidad y para el contribuyente, parece que es igual la carga de pagar contribuciones que la de determinar su monto y cumplir con los requisitos de forma aplicables a cada contribución señalados en los diversos ordenamientos fiscales (leyes, reglamentos, circulares, reglas, etc.). Sin embargo, es necesaria la existencia de las obligaciones fiscales formales, ya que en su ausencia seguramente el Estado carecería de éxito en la

recaudación de las contribuciones. En ese sentido, por lo regular siempre existe una coexistencia entre las obligaciones materiales y las formales, ya que cuando existe una obligación fiscal material de dar, generalmente también existe una formal de hacer, no hacer o tolerar.

La afirmación referida anteriormente no aplica en el caso de las obligaciones fiscales formales, porque en ocasiones estas pueden nacer sin la presencia aparejada de una obligación de dar, p. ej. si una persona física o moral por determinadas circunstancias dentro de un ejercicio fiscal resulta sin cantidad a pagar de impuesto sobre la renta, de cualquier forma está obligado a presentar la declaración fiscal correspondientes a la autoridad tributaria; en este ejemplo podemos notar con mayor amplitud la función de las obligaciones fiscales formales, que es la de regular, registrar y controlar tanto el cumplimiento de las contribuciones como la forma en que el contribuyente las determina y liquida.

Enseguida, apuntamos algunos ejemplos de obligaciones fiscales formales a cargo de los contribuyentes:

- **Obligaciones de hacer:**

- Presentar declaraciones periódicas;
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen;
- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (R F C) de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público;
- Proporcionar información sobre su situación fiscal, y sobre sus clientes y proveedores;
- Conservar y exhibir copias de avisos al R.F.C.;
- Llevar los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación;
- Llevar la Contabilidad en su domicilio;

- Conservar durante un plazo de cinco años los registros y documentación a que se refiere el propio código.
- **Obligaciones de no hacer:**
 - No omitir contribuciones;
 - No hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes;
 - No llevar dos o más contabilidades con distinto contenido;
 - No destruir total o parcialmente la contabilidad;
 - No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias en forma incompleta o con errores;
 - No realizar trámites ante la autoridad fiscal por medio de gestión de negocios.
- **Obligaciones de tolerar:**
 - Tolerar las visitas fiscales para la revisión de la Contabilidad, bienes y mercancías;
 - Tolerar la revisión de mercancía incluso durante su transporte.

En cada una de estas obligaciones existe un propósito principal. Como podemos deducir, en las obligaciones de “hacer”, el propósito principal es el de obligar a los contribuyentes a realizar un conjunto de actividades que permita tanto a ellos como a la autoridad fiscal una real determinación del monto de las contribuciones a pagar, e intrínsecamente la posibilidad de comprobar tal determinación dentro de un plazo establecido por la ley.

Respecto de las obligaciones de “no hacer”, su propósito principal es el de evitar la realización de actividades tendientes al incumplimiento de las obligaciones fiscales materiales.

En cuanto a las obligaciones de “tolerar”, tienen como propósito

principal asegurar la libre revisión de los documentos, objetos o lugares señalados en la ley fiscal, con motivo del ejercicio de la facultad de revisión por parte de la autoridad fiscal respecto de las obligaciones fiscales y materiales a cargo de los contribuyentes.

2.4. Características de la obligación fiscal

Las obligaciones fiscales formales y las materiales son totalmente distintas en cuanto a su contenido y en cuanto a la forma en que deben cumplirse. En ese sentido, las obligaciones fiscales materiales y las formales son dos tipos distintos de obligaciones aun cuando ambas tienen el carácter de "fiscal". No obstante lo anterior, dentro de la legislación, la jurisprudencia y el lenguaje jurídico, es usual la confusión entre la obligación fiscal formal y la material, y en otros casos erróneamente se fusionan haciéndose referencia respecto de ambos tipos de obligaciones como: "obligaciones fiscales". En consecuencia, para diferenciar a las obligaciones fiscales materiales de las formales es necesario observar su mandato y contenido.

En lo referente a la obligación fiscal material, dentro de la doctrina encontramos diversas enumeraciones y opiniones acerca de sus características; enseguida, haremos referencia a ellas de manera enunciativa mas no limitativa, tomando en consideración que las características apuntadas son las señaladas como esenciales dentro de la obligación fiscal material y además las que cumplen con la tarea de reflejar su naturaleza; no obstante, hacemos la aclaración que en opinión propia estas características en general también pueden referirse al contenido de la obligación fiscal formal, tal y como se desprende de su análisis:

1. Es una obligación *ex lege*.- El término *ex lege* proviene del latín (*ex y lege*), y significa que la obligación

fiscal material únicamente puede establecerse en virtud de ley, o sea, solo ésta puede ser su fuente y no la voluntad de los particulares; además, para que nazca a la vida jurídica una obligación fiscal es también indispensable realizar la actividad contenida en el presupuesto hipotético de la norma tributaria, y en tanto no sea realizada, la obligación fiscal a cargo del gobernado no surgirá a la vida jurídica. Propiamente el término *ex lege* no se encuentra dentro de los diversos ordenamientos fiscales, pero esta característica se desprende del artículo 31, fracción cuarta, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y del artículo primero, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación vigente.

De lo expuesto, observamos dos elementos, el primero es la obligación de establecer contribuciones con fundamento en la ley, es decir, las contribuciones a cargo de los gobernados obligatoriamente deben ser impuestos con fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y mediante una ley específica. El segundo elemento es la realización de la actividad o conducta señalada dentro de la ley, misma que se debe adecuar íntegramente en cada una de sus partes, dando como resultado el nacimiento de la obligación fiscal y su consecuente necesidad de ser cumplida.

2. Su finalidad.- La finalidad de la obligación fiscal material debe ser la de contribuir con el gasto público de la Federación, Estados, Municipios y del Distrito Federal, de conformidad con los artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del Código Fiscal de la Federación referidos en el numeral anterior. La característica

en cuestión constituye un principio de seguridad jurídica porque garantiza que los ingresos obtenidos de las contribuciones serán utilizados para cubrir el gasto público del Estado. Algunas veces, la finalidad de contribuir al gasto público puede variar, p. ej. cuando lo que el Estado persigue en primera instancia es: desalentar importaciones de determinados países o productos, impulsar determinados sectores estratégicos de producción, sancionar la competencia desleal de comercio internacional (antidumping), aminorar tendencias sociales negativas como el consumo de cigarrillos o bebidas alcohólicas, etc. Estos fines son conocidos en la doctrina como fines extrafiscales.

3. Sujeto activo.- Por su naturaleza, dentro de las obligaciones fiscales materiales el sujeto activo o acreedor siempre será el Estado, porque es el único ente autorizado por mandato constitucional para imponer contribuciones.

4. Carácter público.- Las obligaciones fiscales materiales tienen carácter público, es decir, son reguladas conforme a los lineamientos del Derecho Público debido a su naturaleza jurídica. *A contrario sensu*, las obligaciones fiscales materiales no podrán ser objeto de aplicación de normas de Derecho Privado, debido a que no se suscitan entre particulares sino entre el Estado y otro sujeto denominado contribuyente.

5. Deben ser proporcionales y equitativas.- En términos generales, significa que toda obligación fiscal material al momento de establecerse tiene la imperiosa necesidad de ser justa. En ese sentido, es diferente a otro tipo

de obligaciones en las cuales no existe disposición expresa que obligue a las partes a respetar los principios equidad y proporcionalidad.

Discrepamos con la corriente doctrinal de otorgar un sentido distinto respecto cada uno de estos principios (proporcionalidad y equidad), es decir, otorgarles un significado diferente a cada uno de ellos. Creemos que ambos principios encierran un concepto de justicia; Gregorio Sánchez León, manifiesta: "La corriente más generalizada, y a la cual nos acogemos, es la que interpreta la garantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto que es el que significa justicia en los impuestos".²⁷

6. Cumplimiento en dinero o en especie.- La obligación fiscal material se debe cumplir en dinero y excepcionalmente en especie.

2.5. Sujeto activo de la obligación fiscal

Como ya hemos visto, en la relación jurídica tributaria existen dos sujetos, uno activo y otro pasivo. En principio, debemos mencionar que al referirnos a un "sujeto" estamos refiriéndonos a una persona física o moral en general, o sea, a una persona indistinta.

La doctrina ha clasificado a los "sujetos" de la relación jurídica tributaria en: sujetos activos y sujetos pasivos. La legislación fiscal vigente denomina "contribuyentes" a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, sean personas físicas o morales. Asimismo, señala como sujetos activos a: la

²⁷ SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., pág. 164.

Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal.

Para efectos de esta tesis, los sujetos, ya sea activos o pasivos de la relación jurídica tributaria, son las personas físicas o morales aptas para ser titulares de derechos y obligaciones derivados de la relación jurídica tributaria, así como para formar parte de esta última.

El término "activo" encierra una idea de obrar o de tener la capacidad de hacerlo, por lo tanto, el sujeto activo es una persona que tiene una facultad de obrar o accionar. Dentro de la relación jurídica tributaria, como ya hemos referido, únicamente el Estado es quien tiene la capacidad de obrar o accionar en virtud de su potestad tributaria.

Conforme al artículo 31, fracción cuarta, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solamente la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, son considerados sujetos activos de la relación jurídica tributaria, y por tanto, acreedores dentro de la misma. En otras palabras, en virtud de su constitucional potestad tributaria solamente los referido sujetos activos podrán exigir en forma obligatoria los tributos a los gobernados.

Para mayor abundamiento, enseguida señalamos a los sujetos activos facultados para imponer y exigir contribuciones:

- La Federación;
- Los Estados;
- Los Municipios; y
- El Distrito Federal.

Estos sujetos actuarán en el campo tributario a través de sus agentes representantes, siendo estos últimos solamente instrumentos u órganos mediadores para con los contribuyentes.

La Federación (del latín *foederatio*, de *foederare*: unir por medio de

una alianza, derivado de *foedus-eris*: tratado, pacto) emana de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a pesar de tener el máximo poder soberano del Estado respecto de los demás sujetos activos, no existe un espíritu de subordinación fiscal entre éstos y la Federación, sino más bien de coordinación para el cumplimiento de sus funciones y fines respectivos, en especial para el cumplimiento de las funciones que rebasan las fronteras de los límites territoriales y jurisdiccionales de los Estados, Municipios y el Distrito Federal (p. ej. las funciones concernientes a la Defensa Nacional, las Relaciones Exteriores, etc.).

Las seis fracciones del artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalan las partes integrantes del territorio nacional; enseguida el artículo 43 señala como partes integrantes de la Federación, al Distrito Federal y las treinta y un entidades federativas mencionadas en el mismo artículo.

Las referidas entidades federativas de los Estados Unidos Mexicanos están dotadas de un gobierno autónomo para su régimen interior cuyo fin es resolver los asuntos políticos y administrativos de su territorio. Las Estados de la Federación tienen como base de su división territorial y organización político-administrativa al Municipio Libre, de conformidad con el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y al igual que la Federación, dividirán el poder público para su ejercicio en: Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial (artículo 116 de la misma Constitución).

Dado lo anterior, los Municipios son las células estatales o substancia componente de los Estados de la Federación. Sirven de base y como génesis de la división territorial y de las diversas instituciones de los propios Estados.

El referido artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene los principales lineamientos jurídicos y administrativos que deben seguir los Municipios, entre ellos, que cada

Municipio sea administrado libremente por un ayuntamiento elegido popularmente, manejar su patrimonio o hacienda libremente, establecer sus propios bandos de policía y buen gobierno, tener a su cargo los servicios públicos que les correspondan, etc.

No obstante, existen críticas respecto de la naturaleza de los fondos pecuniarios de los Municipios dada la imposibilidad constitucional para que estos establezcan sus propias contribuciones. Si bien la forma de gobierno del Municipio es tripartita al igual que la Federación, los Estados y el Distrito Federal, el Municipio se crea a partir del Poder Legislativo del Estado al cual pertenece, por lo cual se encuentra supeditado en el orden legislativo a este último en cuanto a la creación de leyes (incluyendo las fiscales); en otras palabras, el Municipio tiene suprimida la función legislativa. Por otra parte, el orden judicial y el orden ejecutivo de los Municipios están regulados por la Ley Orgánica del Estado (emanada, por supuesto del Poder Legislativo de éste mismo) al cual correspondan. En ese sentido, resulta disminuida y subordinada la potestad judicial del Municipio, y en cuanto a la administrativa o ejecutiva generalmente se resume a la de ser proveedor de los servicios públicos que le corresponda otorgar según la ley, con la consecuente facultad de exigir su pago.

Las anteriores circunstancias resultan en que los Municipios no logren desarrollarse en el plano social y político de manera independiente. Si bien existe mucho por avanzar en este rubro de mejorar la distribución del poder tributario entre Estados y Municipios, debemos mencionar que la lograda autonomía en la administración de la Hacienda Pública Municipal, permite a los Municipios administrar libremente las participaciones que obtiene, mismas que están señaladas en la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo en general los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones e ingresos que las legislaturas establezcan en su favor, y en todo caso:

- a) Las contribuciones (incluyendo las tasas adicionales) que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria (sobre fraccionamiento, división, traslación, etc.);
- b) Las participaciones federales cubiertas por la Federación a los Municipios, anualmente determinadas por las Legislaturas de los Estados; y
- c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Los ingresos municipales son establecidos por el Estado al que cada Municipio pertenece, mediante una ley denominada "Ley de Ingresos", p. ej. la "Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal de 1998" (Gaceta de Gobierno del Estado de México de 31 de diciembre de 1997).

En cuanto al Distrito Federal, conforme al artículo 44 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, éste es sede de los Poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales así como de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local. Asimismo, conforme al artículo 122, BASE PRIMERA, fracción V, inciso "b", de la referida Constitución Política, corresponde a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal en los términos del Estatuto de Gobierno, la facultad de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, debiendo aprobar primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

La iniciativa concerniente a la Ley de Ingresos y el presupuesto de egresos, corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

La Hacienda Pública del Distrito Federal se conforma entre otras

participaciones, de:

- Las participaciones federales;
- Las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (sobre fraccionamiento, división, traslación, etc.); y
- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Como punto siguiente, examinaremos la concurrencia entre los diferentes sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

Andrés Serra Rojas, plantea: "El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, mas como éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas..."²⁸ A partir de este punto específico surge el problema de la concurrencia entre los sujetos activos respecto de sus diferentes esferas de competencia, y tal como dice el citado autor, la tarea a resolver consiste en delimitar los campos de acción de cada una de ellas.

Si los sujetos activos referidos son señalados por la ley como sujetos activos de la relación jurídica tributaria dentro de sus respectivos entornos jurisdiccionales, entonces surge la pregunta: ¿Cuál de ellos regulará cada rama de actividades o productos, así como los diferentes territorios? Es muy trascendental responder acertadamente esta interrogante porque en caso de no distribuir correctamente estos "tentáculos" de poder tributario se estaría en la posibilidad de gravar fiscalmente dos o tres veces una actividad determinada, y esto generaría efectos fiscales desastrosos mas allá de lesionar patrimonialmente al

²⁸ Citado por ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, décima primera edición, Themis, México, 1996, pág. 137.

contribuyente. "El exceso de impuestos conduce a la bancarrota o a la dictadura",²⁹ expresó Howard Jarvis, líder de los causantes del Estado de California (E.U.A.).

Para evitar lo anterior, se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante ley de fecha 22 de diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 27 del mismo mes y año. El principal fin del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es coordinar el régimen fiscal de la Federación con el de los Estados, Municipios y Distrito Federal, estableciendo la participación que corresponda a estas entidades de los ingresos federales y su correspondiente distribución.

Sin embargo, en la actualidad es latente la tendencia de inconformidad tanto del Distrito Federal como de los Estados y Municipios respecto de los ingresos obtenidos de la Federación en virtud del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; lo anterior se exterioriza desde el sencillo hecho de manifestar su inconformidad y remitir vía legal su petición de aumento al presupuesto a ellos otorgado (porcentaje de participación), hasta las posiciones radicales de ciertas facciones de los gobiernos de realizar actos violentos (p. ej. promover el secuestro de casetas de cobro de caminos federales, marchas y manifestaciones rijosas, etc.) con el ánimo de presionar al gobierno federal para que les proporcionen mayores ingresos para sus respectivos gobiernos.

Como último punto de este apartado examinaremos las "exacciones parafiscales". Dentro de la doctrina fiscal el citado término es objeto de controversias. Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta de ellas: "Por nuestra parte, consideramos que las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, en favor

²⁹ Ibidem, pág. 141.

de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos".³⁰ En consecuencia, optamos por calificar a la relación tributaria derivada de exacciones parafiscales como: "relación jurídica paratributaria", y al sujeto activo de ella como: "parcialmente activo".

Hemos manifestado que la relación tributaria derivada de exacciones parafiscales en realidad es una "relación jurídica paratributaria", ya que no deriva de un fundamento constitucional sino de una delegación de poder tributario por parte del Estado conforme a las formalidades legales correspondientes, en consecuencia este poder es ejercido concurrente y subordinadamente con respecto a los sujetos activos señalados en la ley.

Asimismo, consideramos "parcialmente activos" a los sujetos activos de la "relación jurídica paratributaria", en primer lugar porque la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, omite mencionarlos como sujetos activos de la relación jurídica tributaria, en consecuencia no pueden *per se* establecer prestaciones fiscales sino solamente remitirse a gestionar las fijadas por el Estado; en segundo lugar, porque al ser parte de la Administración Pública Federal, su obligación es colaborar con el Estado de manera subordinada en el ámbito tributario, remitiéndose como ya vimos, a gestionar los ingresos derivados de las prestaciones previamente establecidas mediante ley por el propio Estado. Como conclusión, los sujetos activos de la "relación jurídica paratributaria" ejercen un poder fiscal en sujeción al Estado.

En cambio, los sujetos pasivos de la referida "relación jurídica paratributaria" son "totalmente pasivos", por ejercer básicamente la misma

³⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 93.

actividad que ejercen en la relación jurídica tributaria normal, es decir, la de dar, hacer, no hacer y tolerar en favor un sujeto activo determinado.

2.6. Sujeto pasivo de la obligación fiscal

Conforme al capitulado de esta tesis, corresponde ahora analizar la naturaleza del sujeto pasivo de la obligación fiscal y su clasificación legal y doctrinal.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, constreñida a cumplir con una prestación material o formal en favor de un acreedor (generalmente el Estado) denominado en materia fiscal "sujeto activo de la relación jurídica tributaria". Esta prestación, como ya hemos visto, deriva del ejercicio de la constitucional potestad tributaria del Estado sobre los gobernados.

Adolfo Rioja Vizcaino, define al sujeto pasivo de la obligación fiscal como: "La persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se le coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa".³¹

Esta definición, en principio señala al sujeto pasivo precisamente como una persona física o moral, entendiendo a la primera como todo individuo con la capacidad jurídica referida en el artículo 22 del Código Civil Federal, y a la persona moral como cualquiera de las señaladas por el artículo 25 del mismo ordenamiento. En este último artículo se menciona entre otras personas morales a: la Nación, los Estados y los Municipios.

Existe una encontrada discrepancia doctrinal en cuanto a dilucidar si el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria puede llegar a constituirse en sujeto pasivo de la obligación fiscal, lo cual creemos posible.

³¹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal. Op. cit., pág. 179.

Berliri, comenta: "salvo que exista una disposición legal en contrario, para un determinado impuesto, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos establecidos por él mismo".³² En este orden de ideas, el artículo 30, fracción primera, del Código Fiscal de la Federación de 1938 establecía que la Federación, Estados y Municipios podían ser sujetos pasivos cuando su actividad no correspondiera a funciones de Derecho Público.

En cuanto a la nacionalidad del sujeto pasivo, Arrijoa Vizacino, señala que el sujeto pasivo puede ser tanto un nacional como un extranjero. En tratándose de nacionales, el artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos refiere que la nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización; respecto a los extranjeros, la misma Constitución en el artículo 33, señala que los extranjeros son los no poseedores de las calidades remitidas en su artículo 30.

Como hemos visto, al ser consumada la actividad hipotéticamente prevista en la norma que genera la obligación fiscal, el sujeto que la llevó a cabo adquiere la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal, y éste es en principio el obligado al pago de la contribución generada. Los diversos atributos de la personalidad de este contribuyente (sujeto pasivo) podrán variar el alcance y consecuencias materiales y formales de la obligación fiscal surgida a su cargo de conformidad con la ley fiscal aplicable.

En suma, el sujeto pasivo referido en el párrafo anterior es el obligado directo de la deuda creada por él mismo y es denominado en la doctrina como sujeto pasivo por adeudo propio. Paralelamente, también la doctrina señala al sujeto pasivo por adeudo ajeno como otra clase de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Como resultado de lo anterior deducimos que el sujeto pasivo

³² Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., pág. 456.

de la relación jurídica tributaria es susceptible de clasificarse.

Podemos clasificar al sujeto pasivo desde dos ópticas: la doctrinal y la legal. Para los contribuyentes, la visión legal debe ser la más importante porque ella rige su relación con la autoridad fiscal y es la utilizada en la vida práctica, es decir, en el diario cumplimiento de sus obligaciones fiscales y materiales correspondientes. No obstante, el análisis doctrinal del sujeto pasivo de la obligación fiscal (y en general de cualquier figura o fenómeno jurídico) sirve como auxiliar en el estudio de su naturaleza y clasificación. Por lo anterior, no debemos soslayar la consulta doctrinal de los diversos tratadistas como parte del estudio de éste y todo tema jurídico.

Como hemos mencionado, no debemos circunscribirnos a una sola clase de sujetos pasivos ya que existen diversas clases de ellos. Así pues, son totalmente diferentes entre sí tanto el sujeto pasivo señalado por la ley como titular de la obligación fiscal por haber realizado un supuesto en ella contenido, como el sujeto que tendrá la obligación de pagarla o cumplirla, y el sujeto que efectivamente la pagará o cumplirá. Aun cuando todos ellos actúan con la misma condición de pasividad dentro de la relación jurídica tributaria su naturaleza es distinta en virtud de la conducta que da lugar a su *status* de sujeto pasivo de la obligación fiscal. En consecuencia, cada clase de sujeto pasivo desempeña un papel diferente dentro de la relación jurídica tributaria.

Dentro de la legislación fiscal mexicana vigente existen dos tipos de deudores o sujetos pasivos ante la autoridad fiscal, uno que al realizar el supuesto normativo contenido en la norma jurídica tributaria genera una obligación fiscal a su cargo y se convierte en titular de la deuda, y otro que a pesar de ser ajeno a la realización del referido supuesto normativo, por ministerio de ley se constituye también en titular de la deuda e incluso podrá resultar ser quien la extinga.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo primero, párrafo primero, establece la obligación para las personas físicas y morales de contribuir

con el gasto público del lugar donde residen, de conformidad con las leyes fiscales respectivas. El artículo sexto del mismo código señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

De los referidos numerales del Código Fiscal de la Federación, en principio se desprende la existencia de un sujeto pasivo directo e inmediato (denominado contribuyente) el cual es señalado como la persona física o moral causante directa del nacimiento de determinada obligación fiscal por haber llevado a cabo una situación o hecho hipotéticamente prevista en la norma.

Por otra parte, respecto a la segunda clase de sujetos pasivos, el artículo 26 del referido Código Fiscal señala a los responsables solidarios del deudor directo de la obligación fiscal (el contribuyente), y a través de las dieciséis fracciones de este artículo se enumeran a las personas físicas y morales susceptibles de colocarse en este supuesto.

En resumen, conforme al Código Fiscal de la Federación existen dos clases de sujetos pasivos: el contribuyente (sujeto pasivo directo e inmediato, quien llevó a cabo la realización del supuesto normativo) y los responsables solidarios (sujeto pasivo indirecto, quien es ajeno a la realización del supuesto normativo) de los contribuyentes. Esta clasificación tácita contenida en el código de referencia es afortunada para fines económicos y prácticos ya que en general cumple con la función de señalar las dos clases de sujetos pasivos que están obligados a cumplir con las contribuciones.

Sin embargo, dentro de la doctrina es criticada la falta de técnica jurídica en la legislación fiscal en lo referente a la clasificación de los sujetos pasivos. Raúl Rodríguez Lobato, critica la ausencia en la ley fiscal de una definición de los diversos sujetos pasivos clasificados en la misma, porque que en consecuencia toda responsabilidad de pago recae en el rubro de responsabilidad solidaria, y ello significa ignorar que el origen de la

responsabilidad no es siempre el mismo.³³

Ahora bien, las clasificaciones del sujeto pasivo ofrecidas por la doctrina son variadas y extensas, en principio son clasificadas las distintas clases de responsabilidad de las personas que llevan a cabo el supuesto normativo originador de la obligación fiscal, así como la responsabilidad de los sujetos que aun sin realizar ninguna actividad relacionada con el nacimiento de la obligación fiscal llegan a formar parte del vínculo obligacional tributario.

Es interesante citar el trabajo realizado por Hector B. Villegas, respecto al resumen de las principales corrientes doctrinales que clasifican a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, resaltando las más representativas:

"1) La primera corriente (pensamos que mayoritaria) divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: *contribuyentes* (sujetos pasivos por deuda propia) y *responsables* (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria (así, Pugliese, Giuliani Fonrouge, Flórez (sic) Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingresso, de la Garza, etc.). 2) Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el *contribuyente* o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores (p.ej., A. D. Giannini). 3) Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el *contribuyente* y el *sustituto*. Se excluye –en cambio– al responsable como sujeto pasivo (así, Blanco Ramos, Cardoso Da Costa, Pérez de Ayala, etc.). 4) Otros autores afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente *paga el tributo al fisco*, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él (tal, la posición de Berliri, Cléber Giardino, etc.). 5) Las ideas que otros renombrados autores tiene sobre la cuestión, son difícilmente encuadrables en algunas de las posturas básicas examinadas, y el análisis individual de cada tesis excede las posibilidades de este curso

³³ Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 156.

(así las posiciones de Hensel, Tesoro, Bompani, Giovanni Ingrosso, Dino Jarach, Manuel Andreozzi, etc.) (un análisis mas amplio de la cuestión en Villegas, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, ps51 y ss.).³⁴

Consideramos a la primera corriente mencionada como la más acertada. Esta corriente constituye "*la teoría de la dicotomía*" (contribuyentes y responsables), la cual coincide con la legislación fiscal mexicana acerca del tratamiento de la clasificación del sujeto pasivo.

La segunda corriente no es explícita y si demasiado tajante, en ella no se considera existente la responsabilidad solidaria contenida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto, no es operante ni representativa dentro de la legislación fiscal mexicana vigente.

La tercera corriente sigue la línea de la segunda en lo correspondiente a negar la calidad de sujetos pasivos a los responsables de la obligación fiscal, salvo en el caso de la figura del sustituto.

La cuarta corriente considera sujeto pasivo al sujeto que concretamente paga o cumple una carga fiscal perteneciente a otro sujeto originalmente obligado (quien deberá resarcir dicho pago), negándole a este último la condición de "sujeto pasivo".

De la quinta corriente no hacemos referencia dado lo manifestado por su expositor, Hector B. Villegas.

En resumen, podemos señalar que en la doctrina existe el *sujeto pasivo principal* y el *sujeto pasivo directo por deuda propia*, y este último sujeto comúnmente denominado "contribuyente", es quien interesa a la autoridad tributaria por ser el originador de la obligación fiscal; es regulado por los

³⁴ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo único, quinta edición, De Palma, Argentina, 1993, pág. 255.

artículos primero y sexto del Código Fiscal de la Federación, y como hemos señalado, es el sujeto a quien la autoridad tributaria ordena cumplir las obligaciones fiscales derivadas de la realización directa e inmediata del supuesto normativo previsto en la ley como originador de ellas. Se le califica como sujeto pasivo por deuda propia porque genera la deuda fiscal en virtud de un acto realizado por él mismo.

También, para la corriente doctrinal analizada existe la clasificación de *responsables*, estos son los sujetos pasivos de la relación tributaria que pese a no haber intervenido en la actividad creadora de las obligaciones fiscales, llegan a ser de conformidad con la ley, responsables de la obligación fiscal, cargando con un adeudo ajeno, o sea, perteneciente a otro sujeto en principio.

Existen en la doctrina, numerosas, controvertidas y a veces difusas clasificaciones respecto de estos responsables, es decir, los sujetos pasivos por adeudo ajeno, sin embargo, por no pertenecer al principal objeto de este análisis, en forma sencilla los dividiremos tripartitamente en: responsables solidarios, sustitutos y objetivos. Lo anterior para una mejor comprensión general de ellos.

Sergio Francisco de la Garza, expresa de la responsabilidad solidaria: "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".³⁵

En opinión propia, la responsabilidad solidaria en realidad debería

³⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., pág. 472.

llamarse “responsabilidad solidaria obligatoria”, porque ésta a pesar de derivar de una obligación fiscal a cargo del sujeto pasivo directo y no del responsable solidario, es obligatoria para este último. En efecto, el término “solidario” indica una actitud de adhesión discrecional, sin embargo conforme al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, es tajantemente obligatorio para los responsables solidarios el cumplir con las cargas fiscales de las cuales son solidariamente responsables a pesar de no haber sido ellos los originadores directos de la obligación; asimismo, en caso de incumplirse la obligación fiscal de la cual son solidariamente responsables los sujetos señalados por la ley, la autoridad tributaria obligará y coaccionará al responsable solidario a cumplirla en igual grado y fuerza que obligaría al responsable directo.

En consecuencia, la responsabilidad solidaria es una verdadera extensión de la obligación fiscal en torno a un tercero ajeno a su nacimiento, en virtud generalmente de su profesión, oficio o posición jerárquica, o bien por incumplir cierta tarea encomendada por la ley en vista de sus funciones.

En todo caso, cuando se constituye un responsable solidario, el Estado tiene derecho a exigir indistintamente a éste o al sujeto pasivo principal del adeudo, el cumplimiento de la obligación fiscal surgida, sin necesidad de agotar previamente los beneficios de orden y excusión.

Un ejemplo representativo de la responsabilidad solidaria es el referido a los notarios públicos cuando ante ellos se otorga la enajenación de un bien inmueble (p. ej. contrato de compraventa). El artículo 154, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que los referidos fedatarios están obligados a calcular el impuesto sobre la renta originado por la enajenación otorgada ante ellos, y también a enterarlo ante las oficinas tributarias autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquel en que se firme la escritura.

En el ejemplo anterior se manifiesta la responsabilidad solidaria adquirida por el notario con respecto al pago de la deuda del obligado directo,

misma que efectúa el fedatario por cuenta de su cliente, o sea, el contribuyente (artículo 26, fracción II, del Código Fiscal de la Federación).

La responsabilidad solidaria hace las veces de un seguro en favor del Estado cuya finalidad es controlar, fiscalizar y asegurar el cumplimiento de las contribuciones. Luego entonces, esta forma legalmente utilizada por el Estado para "asegurar" el pago de las contribuciones, a veces se puede convertir en una forma de represión dado que obliga a los responsables solidarios a enterar y calcular correctamente contribuciones que en primera instancia ellos no originaron, y en caso de no hacerlo o hacerlo en forma incorrecta cargarán con el adeudo del sujeto pasivo principal.

Por otra parte, la responsabilidad sustituta se refiere en términos generales a la adquirida por personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que con fundamento en la ley están obligadas a retener las contribuciones derivadas de una contraprestación que hagan en favor de otro sujeto que en principio es el obligado a cumplirlas (el deudor directo). Los responsables sustitutos son llamados en la doctrina agentes retenedores y recaudadores. Esta responsabilidad también surge para asegurar la consumación del cumplimiento de dichas obligaciones y como principio de comodidad en favor del Estado.

Un ejemplo típico de la responsabilidad sustituta es el de los patrones obligados a retener de sus trabajadores el impuesto de los ingresos por salarios y demás prestaciones (capítulo I, del título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). En este caso quien genera el impuesto es el trabajador, sin embargo quien entera el impuesto ante la autoridad tributaria es mas bien el patrón, en virtud del ordenamiento legal aludido.

La responsabilidad sustituta genera comodidad y ahorro de tiempo a la autoridad fiscal ya que el responsable sustituto (el patrón) retendrá y por supuesto enterará las contribuciones de la totalidad de sus trabajadores en sustitución del Estado. El responsable sustituto, lo es hasta por el monto de las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuciones retenidas y de los accesorios en su caso generados.

Por último, examinaremos la responsabilidad objetiva. Como su nombre lo indica deriva de objetos (casas, automóviles, etc.) y en determinados casos de la totalidad de negociaciones. Por lo tanto, es objetivamente responsable el sujeto adquirente de un objeto o negociación respecto del cual recaigan adeudos de contribuciones, aun cuando éstas se hayan generado con anterioridad a la fecha de su adquisición.

La responsabilidad objetiva se atribuye a quien en determinado momento tiene la calidad de propietario o poseedor de un objeto o negociación del cual se originaron con anterioridad a su adquisición obligaciones fiscales. En este caso la relación jurídica existente será únicamente entre el propietario actual y su objeto o negociación.

Concordamos con las palabras de Adolfo Arrijo Vizcaino: "La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación, debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven dicho bien o negociación".³⁶

En conclusión, podemos manifestar que las diversas clases de responsabilidad indirecta o por adeudo ajeno referidas, tienen como fin principal asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales independientemente del sujeto que las haya generado, así como la comodidad y la economía tanto pecuniaria como temporal en favor del Estado.

³⁶ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 192.



CAPITULO III

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

- 3.1. Hecho imponible.
- 3.1.1. Aspecto legal, espacial, temporal, personal y material del hecho imponible
- 3.2. Hecho generador.
- 3.2.1. Parámetro o base imponible.
- 3.2.2. Tipos de gravamen y alicuotas.
- 3.3. Nacimiento de la obligación fiscal.
- 3.4. Determinación de la obligación fiscal.
- 3.5. Exigibilidad de la obligación fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.1. Hecho imponible

Una vez examinado en el capítulo anterior el tema de la obligación fiscal, su contenido, características y sujetos que la integran, enseguida analizaremos el proceso de su nacimiento y como influye en éste la conducta económica activa o pasiva de los contribuyentes.

Como elementos necesarios para el nacimiento de la obligación fiscal se encuentran el hecho imponible y el hecho generador. El hecho imponible (término ofrecido por Dino Jarach) es el punto de partida para el análisis de la obligación fiscal porque de él emanan los hechos o actividades configurados por el Estado (plasmados en las leyes fiscales) como originadores de las obligaciones fiscales una vez que se actualizan.

Existen múltiples y variadas definiciones respecto del hecho imponible; Amílcar Araujo Falçao (quien lo llama *hecho generador*) lo define como: ““el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo” y como elementos de la definición los siguientes: a) su previsión en la ley; b) la circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex-lege* de pagar determinado tributo”³⁷.

Alejandro Boeta Vega, menciona que el hecho imponible: “Es el presupuesto de hecho o situación gravada, de la que pueden distinguirse dos partes, una objetiva que constituye únicamente la descripción del hecho gravado en la ley y la otra parte llamada personal que la constituye la verificación de ese hecho en la realidad y la referencia de esa realización a un determinado

³⁷ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., pág. 378.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

sujeto".³⁸

Luego entonces, el hecho imponible es una descripción legal consistente en un hecho jurídico de carácter fiscal, considerando a este último como todo acontecimiento realizado por el hombre que origine consecuencias de Derecho Fiscal. El hecho jurídico de carácter fiscal al ser realizado por determinado sujeto propiciará el nacimiento de una obligación fiscal a su cargo, resultando esto en una gravación para su patrimonio.

Los citados autores Boeta Vega y Araujo Falçao, al referirse a los elementos constitutivos (supuesto normativo) del hecho imponible, coinciden en señalar que estos deben establecerse por medio de ley. Boeta Vega, señala que el citado supuesto debe estar descrito, es decir, delineado y explicado en cuanto a sus componentes conformadores. En similares términos, Araujo Falçao, menciona que el presupuesto debe ser o constituir un hecho jurídico para el Derecho Tributario.

En lo correspondiente a un tercer elemento, Boeta Vega, manifiesta la necesidad de plasmar en el hecho imponible la conducta o actividad del sujeto pasivo generadora de la actualización de la obligación fiscal; por su parte, Araujo Falçao señala como condición determinante para el surgimiento a la vida jurídica de la obligación fiscal, la necesidad de remitirnos siempre a la descripción o supuesto del hecho imponible para descubrir o desentrañar como se logra dicha actualización material.

Las posiciones de los autores antes mencionados coinciden en que los elementos constitutivos del hecho imponible: 1) Deben estar fundado en una ley; 2) Deben contener la descripción de sus factores constitutivos; y 3) Deben contener la descripción de la conducta o actividad a realizar para el nacimiento

³⁸ BOETA VEGA, Alejandro, Derecho Fiscal, Primer Curso, "Preguntas y respuestas, Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal", segunda edición, ECASA, México, 1993, pág. 49.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de una obligación fiscal determinada a cargo del sujeto pasivo. Faltando uno de los anteriores elementos, el hecho imponible resultará acéfalo y no cumplirá con su función.

No debe confundirse el hecho imponible con la fuente de la obligación fiscal, ya que la fuente de la obligación fiscal corresponde al sector económico gravado por la ley, p. ej. el ejercicio de una profesión, la actividad agrícola o ganadera, etc. En ese sentido, la actividad ganadera es una fuente de obligaciones fiscales porque de ella emanan actividades susceptibles de ser gravadas por el legislador.

El objeto del tributo (llamado también objeto económico), es la materia o riqueza susceptible de ser gravada con una carga fiscal y la constituyen cosas muebles, inmuebles y derechos cuantificables en dinero de los que el sujeto sea titular. En el caso de la actividad ganadera, el objeto del tributo podría ser el ganado. La diferencia entre el objeto del tributo y el hecho imponible estriba en que el primero es la materia susceptible de gravarse y el segundo es una noción jurídica o presupuesto de hecho establecido en la ley que constituye una manifestación del objeto del tributo.

El presupuesto objetivo de la obligación tributaria, como su nombre lo indica es el objeto señalado dentro del supuesto normativo establecido en la ley como circunstancia condicionante para que se produzca la obligación fiscal. En el ejemplo en cuestión acerca de la actividad ganadera, el presupuesto objetivo podría ser la compraventa de ganado o de sus derivados.

Ahora bien, siguiendo el análisis del hecho imponible necesitamos optar por un término en especial para su manejo ya que en la doctrina ha surgido una diversidad de términos como consecuencia o a falta de una terminología uniforme. Entre algunos, mencionamos los siguientes términos producidos en el extranjero: Alemania "Tatbestand", Italia "Presuposto di Fatto" o "Fattispecie Tributaria", Francia "Le Fait Generateur de L'impôt", Brasil "Fato Geradorde

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Obrigacao Tributaria"; en lo concerniente a los términos doctrinales escritos en idioma español mencionamos los siguientes: hecho imponible, hecho generador de la obligación tributaria, presupuesto de hecho de la obligación tributaria, hipótesis de incidencia, etc.

El propio autor del término "hecho imponible", Dino Jarach, expone que éste no es el mejor término ni el más eficaz, incluso manifiesta la posibilidad de ser erróneo porque al mencionarse "imponible" el adjetivo con la terminación "ble" indica una idea de posibilidad, cuando más bien prevalece como un conjunto de hechos que originan indefectiblemente y con toda seguridad la pretensión del cumplimiento de la obligación por parte del Estado, en consecuencia es un hecho "impuesto" y no "imponible". Concordamos parcialmente con la opinión anterior, ya que creemos que el referido hecho sí puede ser "imponible" debido a la posibilidad de no llegar ser "impuesto" al sujeto pasivo, en el caso de que éste sencillamente no lo realice, lo cual no originaría la obligación ni la pretensión del Estado de exigir su cumplimiento.

Consideramos al hecho imponible como el origen de la obligación fiscal, ya que en él se contiene la "formula" de su creación. Por lo tanto, debe existir un hecho imponible para cada supuesto normativo contenido en la ley fiscal, que señale los requisitos específicos del nacimiento de la obligación fiscal.

En ese sentido, el supuesto normativo del hecho imponible es la formula de una conducta (como antecedente de la obligación fiscal) que al ejecutarse y consumarse se actualiza, manifestándose en lo sucesivo como una obligación fiscal.

Creemos que el contenido principal del hecho imponible es el supuesto o parte abstracta de la formula, y la materia imponible (que no siempre representa algo material) o formato de su realización. Por ello, la ley fiscal configura el supuesto normativo en razón de la descripción de la conducta del gobernado y la materia imponible.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La suma de la descripción de la conducta del sujeto pasivo más la de la materia imponible, arroja como resultado el hecho imponible. Al ser realizado el hecho imponible se manifiesta capacidad contributiva por parte del sujeto que lo realizó, teniendo lugar entonces el nacimiento de una obligación fiscal a su cargo.

El criterio del legislador para seleccionar los hechos imponibles que se incluirán en las leyes fiscales, debe ser el examinar los aspectos o conductas del hombre que manifiesten o presuman la existencia de capacidad de contribuir al gasto público del Estado, o sea, capacidad económica, y más específicamente como ya citamos, capacidad contributiva. "En las legislaciones modernas, por lo común, los distintos hechos imponibles trasuntan una cierta riqueza en la persona respecto de la que se verifican. Hay un contenido económico o más bien una capacidad contributiva que se exterioriza por medio del presupuesto de hecho".³⁹

Como resultado de lo anterior, al existir capacidad económica en determinada conducta o actividad del hombre, la ley le confiere una capacidad contributiva, sin tomar en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto.

La capacidad contributiva en cuestión es diferente a la capacidad de goce y de ejercicio referida por Derecho Civil, entendiéndose a la de goce como: *la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones*, y la de ejercicio como: *la posibilidad jurídica en el sujeto de hacer valer directamente sus derechos, de celebrar en nombre propio actos jurídicos, de contraer y cumplir sus obligaciones y de ejercitar las acciones conducentes ante los tribunales*; en cambio, la capacidad contributiva es la aptitud de ser titular de una obligación fiscal, la cual se traduce en la posibilidad de contribuir con el gasto público del Estado por existir una manifestación o signo exterior de riqueza en determinada actividad o conducta del ser humano.

³⁹ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XX, Op. cit., pág. 737.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Dino Jarach, expresa acerca de la capacidad contributiva: "Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye".⁴⁰

Ahora bien, para analizar la naturaleza del hecho imponible, es preciso seguir la línea doctrinal de estudiarla desde cinco aspectos: legal, espacial, temporal, personal y material.

3.1.1. Aspecto legal, espacial, temporal, personal y material del hecho imponible

ASPECTO LEGAL: El artículo 31, fracción cuarta, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de contribuir con el gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por tanto, toda hipótesis de incidencia debe estar plasmada en la ley, describir el objeto a gravar, sus aspectos mensurables (como lo son la alícuota y la base o parámetro) y los sujetos activo y pasivo que intervengan. Luego entonces, todo hecho imponible existirá solo con fundamento en una ley, y precisamente en ella se describirá a forma de "instructivo" la determinación del objeto a gravar, los sujetos, la base (la parte del objeto a gravar) y la tasa o tarifa (formula matemática para determinar la cantidad exacta a pagarse), mismos que darán lugar al nacimiento de una obligación fiscal.

ASPECTO ESPACIAL: Todo hecho imponible tiene verificativo dentro de un lugar determinado, es decir, una circunscripción territorial, por lo que resultan

⁴⁰ JARACH, Dino, El Hecho Imponible, tercera edición, Abeledo-Perrot, Argentina, 1982, pág. 87.



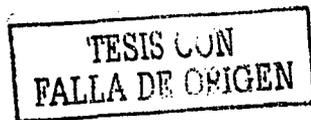
centrales los conceptos de residencia y domicilio en este aspecto. Pero, ¿que importancia tiene este aspecto para el hecho imponible? Quintana Valtierra y Rojas Yañez comentan en resumidas cuentas: "...las normas jurídicas tributarias, como cualquier otro tipo de norma jurídica, tienen un ámbito de validez. Algunos presupuestos de hecho se verán configurados en la realidad, por medio de hechos generadores que tengan lugar en el extranjero, pero cuyos efectos se produzcan en el territorio nacional. También pueden presentarse hechos generadores realizados en el extranjero y en territorio nacional que den lugar a la interrogante de quién es el titular del crédito tributario".⁴¹

Como podemos deducir, la inobservancia del aspecto espacial del hecho imponible puede conducir a la invalidez o inexistencia de la obligación fiscal. De acuerdo a lo anterior, el aspecto espacial determinará quien será en específico el sujeto activo de la obligación fiscal en virtud del territorio donde se realice el supuesto normativo del hecho imponible.

ASPECTO TEMPORAL: El hecho imponible se realiza dentro de un espacio de tiempo determinado. También puede generarse instantáneamente, momento en el cual debe considerarse consumado.

En ese orden de ideas, el aspecto temporal del hecho imponible determinará el momento del nacimiento de la obligación fiscal, su exigibilidad, y la legislación aplicable para determinar el origen de la obligación. P. ej. el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, menciona que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, y en virtud de este principio podemos sostener que los supuestos normativos tributarios realizados con anterioridad a la entrada en vigencia de una ley fiscal o bien con posterioridad a su derogación o abrogación, no

⁴¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús et al, Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México, 1988, pág. 93.



originarán obligaciones fiscales y solamente constituirán simples hechos materiales o económicos.

EL ASPECTO PERSONAL: La relación jurídica tributaria es de carácter personal, por ello es determinante en el proceso legislativo de la creación del hecho imponible el establecer los sujetos activo y pasivos que específicamente formarán parte del mismo. Estos sujetos forman parte de la relación jurídica tributaria, y el criterio de su vinculación entre ellos y el supuesto normativo o hipótesis de incidencia dependerá del legislador.

Como ya hemos visto, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria casi siempre serán los gobernados, y el sujeto activo casi siempre será el Estado.

ASPECTO MATERIAL: Este aspecto del hecho imponible subraya el objeto sobre el cual recae la carga fiscal. Debemos precisar que el aspecto material del hecho imponible también comprende las situaciones o supuestos jurídicos previsibles ligados al objeto.

Los supuestos jurídicos podrán ser incluso hechos ilícitos según lo afirma Dino Jarach: "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. Desde este punto de vista, la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal".⁴²

Sergio Francisco de la Garza, ejemplifica: "Para el derogado *impuesto a la producción de alcohol y aguardiente*, el hecho imponible no estaba representado sólo por la producción ilícita y autorizada de alcohol, sino también por la

⁴² JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Op. cit., pág. 73.



producción clandestina. El impuesto sobre explotación pesquera se exigía "aun cuando la captura de los productos haya sido efectuada por personas físicas o jurídicas no autorizadas legalmente para ello"(Ley de Ingresos de la Federación, 1971, Art.11)."⁴³

También la omisión de determinada conducta o acto pueden constituir el supuesto jurídico de un hecho imponible.

El supuesto jurídico y el objeto del hecho imponible constituyen "la fórmula" del aspecto material del hecho imponible; guardan una vigorosa relación entre sí, pero son dos elementos diferentes.

En el análisis de las diferentes clases de elementos objetivos del hecho imponible encontramos diversas y prolijas clasificaciones en la doctrina, hemos optado por mencionar la opinión de Antonio Jiménez González, misma que deriva de la clasificación hecha por Sáinz de Bujanda (esta última es de la más aludidas por los autores mexicanos):

"El elemento objetivo puede consistir en:

- 1.- Un hecho o fenómeno de contenido económico que se convierte en hecho jurídico tributario al tipificarlo la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible. Ejemplo la percepción de una renta, la tenencia de un patrimonio, la realización de un gasto, etc.
- 2.- Un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria. Ejemplo la enajenación, permuta, adquisición de bienes, etc.
- 3.- El estado, situación o cualidad de una persona. Por ejemplo se tienen antecedentes en países donde existió un impuesto sobre la soltería.
- 4.- La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que a

⁴³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., pág. 392.

ella se adicione acto jurídico alguno del titular. Por ejemplo el ser propietario de la casa que se habita de un sistema de renta presunta o imputada.”⁴⁴

El primer punto se refiere a un hecho o fenómeno de contenido económico e individualizado por la ley fiscal como susceptible de ser el elemento objetivo del hecho imponible.

El segundo punto se refiere a un acto o negocio jurídico del Derecho Civil (generalmente bilateral), el cual es transformado por obra de la legislación fiscal en hecho imponible.

El tercer punto es muy claro, se refiere a determinada condición o estado de las personas, referido en especial a épocas antiguas.

El cuarto punto se refiere a la propiedad o posesión de bienes o derechos. No es necesario que se les involucre en un acto jurídico para ser susceptibles de constituir un hecho imponible. Puede de tratarse de un objeto material, o de uno abstracto (p. ej. un derecho).

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, clasifica los elementos objetivos del hecho imponible en: a) Un bien natural; b) Un bien jurídico; y C) Un concepto abstracto.

3.2. Hecho generador

Para el nacimiento de la obligación fiscal es necesaria la ejecución del hecho imponible por parte de determinado sujeto. Lucien Mehl, comenta: “Por sí misma, la materia imponible no comporta generalmente ninguna consecuencia en el orden fiscal. La deuda creada por el impuesto en favor del Tesoro no puede operarse si no concurren determinados presupuestos. La acción, situación o acto

⁴⁴ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, tercera edición, ECASA, México, 1993, pág. 195.

FALLA DE ORIGEN

--complejo a veces- que da origen a estos presupuestos constituyen el *hecho generador* del impuesto".⁴⁵

Como se desprende, a la realización o ejecución material de la descripción hipotética contenida en la norma fiscal, un gran sector de la doctrina le ha denominado "hecho generador". Concretamente podemos definir al hecho generador como: la realización del supuesto previsto en la norma que da origen a la obligación fiscal.

No debemos confundir el hecho imponible con el hecho generador. El primero se refiere a la descripción de un hecho, el segundo a una actividad consistente en materializar el primero. Esta actividad generadora, dada la naturaleza del contenido del hecho imponible, estará ligada a la economía y las finanzas (p. ej. el consumo, el ahorro, la producción, la renta, etc.), y consistirá por lo regular en una conducta activa, existiendo la posibilidad de también consistir en una conducta omisiva e incluso ilícita.

El hecho generador puede ser clasificado en virtud de su aspecto material en *simple*, cuando se refiere a un hecho aislado, p. ej. la importación de un objeto; y *complejo*, cuando se refiere a un conjunto de actividades encaminadas a la realización de un fin implícito, p. ej. la actividad de una Sociedad Anónima dentro de un ejercicio fiscal.

En virtud de su aspecto temporal, el hecho generador puede ser: *instantáneo*, cuando se realiza en un momento preciso e inmediato, p. ej. la compra al contado de una automóvil; y de *duración prolongada*, cuando su periodo de formación necesita de determinado lapso, p. ej. el plazo que dure un ejercicio fiscal al que está sujeto determinado contribuyente.

El aspecto temporal del hecho generador resulta de vital importancia ya que partir de su determinación se puede precisar el momento específico en el

⁴⁵ MEHL, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Op. cit., pág. 68.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cual nació la obligación fiscal.

El hecho generador debe estar previsto en la ley, asimismo sus circunstancias deben estar apegadas al principio de legalidad establecido en el artículo 31, fracción cuarta, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este principio es un requisito para la existencia del hecho generador de la obligación fiscal. En caso de la existencia de un hecho generador en el cual se omita el principio de legalidad citado, estaremos ante un hecho generador de carácter económico o financiero y no ante uno de carácter fiscal.

3.2.1. Parámetro o base imponible

Al materializarse el hecho generador se genera una obligación fiscal a cargo del sujeto que lo ejecutó, y mediante la ley se determinará cual será el monto y la forma en que deberá cumplirla. Esta determinación se realiza midiendo el contenido material del hecho imponible o supuesto jurídico realizado. Cuando hablamos de medir, hacemos referencia al parámetro o base imponible como aspecto mensurable del hecho generador dada su intervención para valorar, determinar o cuantificar la cantidad exacta a devengarse por parte del contribuyente.

La base imponible y el parámetro son diferenciados en la doctrina, la base imponible se refiere a una medida que se puede expresar en dinero y el parámetro a una medida que no se puede expresar en dinero.

El parámetro puede ser de diversas clases:

- a) El que está formada por una sustancia física cuya cantidad debe de determinarse, esto es, debe medirse para fijar el importe del crédito tributario, p. ej. el kilogramo en los impuestos a la sal o el litro de jarabe de alta fructosa en el impuesto derivado de su importación;
- b) El que está constituido por una cualidad abstracta de un bien.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- físico, p. ej. el valor de venta o renta de un bien inmueble; y
- c) El representado como una magnitud abstracta determinada por la Ley, p. ej. la renta (en el Impuesto Sobre la Renta).⁴⁶

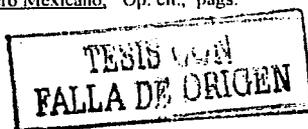
No obstante la anterior clasificación, en la legislación fiscal mexicana vigente los conceptos de base imponible y parámetro no están diferenciados, en lugar de ambos es utilizado el término "base gravable". En razón de lo anterior podemos referirnos a la base imponible y al parámetro de manera indistinta ya que ambos representan un atributo del aspecto material del hecho imponible, sin embargo, para efectos analíticos en lo sucesivo los diferenciaremos.

La base imponible puede medirse en diferente forma, p. ej. en superficie, valor, grados, litros, precio, kilogramos, peso, volumen, etc. o cualquier otra que constituya una unidad de medida. Su función, como ya comentamos, es la de determinar la cuantía de la deuda surgida en favor del Estado.

Una vez determinada la base imponible, se le aplica un tipo de gravamen o alícuota para fijar el *quantum debeatur*. Es necesario que el tipo de gravamen o alícuota esté contenido en la norma jurídica, es decir, que se cumpla con el principio de legalidad requerido para su existencia legal.

Generalmente la forma de medir el aspecto material del hecho imponible es sencilla, sin embargo, para los casos complejos en los cuales resulta problemática esta medición, Berliri, señala una apreciación de cómo resolverlos: "la medida de la base imponible se desdobra en dos operaciones: una, la medida en el sentido estricto, de carácter meramente técnico y en nada distinta de la hipótesis precedente, y otra de carácter estimativo, llamada

⁴⁶ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., págs. 403 y 404.



evaluación, de donde en sentido estricto la medida no es más que un medio para llegar a la evaluación".⁴⁷

La base imponible consta de los siguiente elementos:

- La tarifa;
- Las deducciones; y
- Las reducciones y los aumentos.

LA TARIFA: La tarifa es una: "Tabla de precios, derechos o impuestos".⁴⁸ La tarifa se integra por el conjunto de tipos o partes alicuotas, deducciones, incrementos o decrementos que se aplican al valor de un bien susceptible de ser valorado en dinero.

A cada contribución se le aplica un tipo diferente de tarifa dependiendo de la materia imponible a cuantificar.

LAS DEDUCCIONES: Son disminuciones a la base imponible derivadas de circunstancias particulares de los contribuyentes que el legislador toma en consideración al analizar su capacidad contributiva. En virtud de las deducciones se disminuye la base gravable, plasmándose en este acto el principio de justicia que deben revestir las contribuciones.

A cada contribución se le aplican diferentes deducciones, p. ej. en los artículos 29 al 36 correspondientes a la sección I, del capítulo II, del título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran señaladas las diversas deducciones que en general las personas morales pueden aplicar a la base gravable de este impuesto así como los requisitos de su aplicación.

Una vez aplicadas las deducciones, al restante de la base imponible se le denomina "base tasable", misma a la cual se le debe aplicar la alicuota de la

⁴⁷ Ibidem, págs. 401 y 402.

⁴⁸ El Pequeño Larousse Ilustrado, "Diccionario Enciclopédico", tercera edición. Larousse, Colombia, 1998, pág. 957.



contribución.

LAS REDUCCIONES Y LOS AUMENTOS: También son llamados decrementos o incrementos. Después de aplicar la tarifa y las deducciones a la base imponible se le deben aplicar las reducciones y los aumentos (determinados en forma porcentual) señalados por la ley; como resultado se produce un beneficio o perjuicio al contribuyente. En el caso de las reducciones se produce un beneficio al contribuyente porque su deuda disminuye, y en el de los aumentos un perjuicio, lógicamente porque la deuda aumenta.

Generalmente el legislador incluye las reducciones y aumentos dentro de la ley fiscal en función de los sectores o actividades que el Estado pretenda impulsar.

3.2.2. Tipos de gravamen y alícuotas

Como hemos visto, una vez aplicadas a la base gravable (contenido material) del hecho imponible: la tarifa, las deducciones, las reducciones y los aumentos, surge entonces la base tasable, ésta a su vez sufre la aplicación de un gravamen para determinar el importe exacto a devengar. Este gravamen es un factor o cuota y puede ser de dos clases: *tipo de gravamen en sentido estricto* y *alícuota* (en el Derecho Fiscal Mexicano se usa la expresión cuota en el sentido de alícuota).

El *tipo de gravamen en sentido estricto* es una cuota aplicada al parámetro por cada porción que forma parte de él, por lo que no se aplica a cierta parte o porcentaje de su valor sino a determinada fracción constituyente del mismo. Asimismo, el *tipo de gravamen en sentido estricto* puede ser *gradual* y *específico*, el *gradual* es la cuota aplicada a cada parte o fracción del parámetro y llega a constituir una escala de grados; el *específico* es la cuota fija aplicada al parámetro tomándolo en consideración como unidad, es decir, que por cada parámetro se pagará una sola cuota fija.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

La alicuota, en principio es un calificativo indicador de que un objeto o unidad está dividido en porciones iguales. La alicuota es un porcentaje de la base imponible consistente en dinero o bienes valorables en dinero, resultante de haberla dividido en porcentajes monetarios iguales. La alicuota puede ser *proporcional, progresiva o regresiva*.

La alicuota proporcional es la que permanece constante aun cuando varíe en mayor o menor medida el importe de la base imponible, o sea, su porcentaje no aumenta, solo aumentará en función de una mayor o menor proporción de la base imponible.

La alicuota progresiva aumenta proporcionalmente al incremento del importe de la base imponible; cada vez que aumente la base imponible en cierta medida, aumentará la alicuota en forma progresiva. Existen tres tipos de alicuotas progresivas:

a) La continua o global:

b) La progresiva por escalones; y

c) La discrecional.

Enseguida analizaremos los citados tipos de alicuotas progresivas:

a) En la *alicuota progresiva continua o global*, la alicuota o porcentaje se aplica a la totalidad de la base gravable después de cero o del máximo exonerado, sin embargo, previamente es dividida en niveles o masas de trascendencia global en forma progresiva; se le denomina *global* porque alcanza en forma global o total a la base imponible y recae dentro de uno de estos niveles o masas previamente divididos. Para evitar que la progresividad alcance al 100% del importe de la base gravable, a partir de cierta medida determinada por la ley, la progresividad es suspendida por el legislador y la establece como proporcional.

b) *La alicuota progresiva por escalones*.- Es llamada así porque la base imponible es dividida en escalones, éste es, fracciones o grados sucesivos, y

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

a cada fracción o grado se le aplica una alícuota proporcional (no progresiva, a diferencia de la anterior) cada vez mayor a la que corresponde al grado inferior.

c) *La alícuota discrecional* consiste en la variabilidad que hay entre un tipo de gravamen mínimo y uno máximo, en este caso la autoridad tributaria discrecionalmente se encarga de señalar la alícuota que estime conveniente. Su aspecto es más práctico que técnico; su finalidad consiste en acelerar el proceso de determinación de impuestos de cuantía menor dada su naturaleza; en México no se contempla la alícuota discrecional dentro de la legislación fiscal vigente.

Ahora bien, **la alícuota regresiva** es la que disminuye al incrementarse el monto de la base imponible, aumentando la cuota menos que proporcionalmente al elevarse ésta, en resumen, en tanto más aumente el importe de la base imponible se generarán decrementos en la alícuota.

Por otra parte, como último punto debemos mencionar que las contribuciones fijas son aquellas que el legislador de antemano les otorga una deuda específica e invariable que debe cumplir el contribuyente, por lo tanto no operan en ellas los tipos de gravamen o las alícuotas analizadas. La existencia de dichas contribuciones ha venido de más a menos en México y en la actualidad la mayoría de las contribuciones son variables.

3.3. Nacimiento de la obligación fiscal

En principio analizaremos el nacimiento de la obligación civil bajo la tutela del Derecho que la rige, o sea, el Derecho Civil. Eduardo García Maynes, señala como fuentes del Derecho a las fuentes formales, reales e históricas. Dentro de las fuentes formales se encuentra la ley.

Ahora bien, dentro de la Teoría General de las Obligaciones Civiles se señala que la obligación en general puede derivar de tres fuentes en relación con la ley. La primera fuente es la referente a la *ley* aunada a la realización de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

un hecho generador que se adecue a aquella (es la única fuente que tiene cabida en el campo fiscal); la segunda fuente es *la ley misma* sin la adición de un hecho generador que se adecue a aquella de la cual emanarán *obligaciones meramente legales* (no tiene cabida en materia fiscal); la tercera fuente es *la voluntad* de un sujeto de la cual emanarán *obligaciones voluntarias* derivadas de un consenso pero auspiciadas por la ley (tampoco tiene cabida en materia fiscal).⁴⁹

Del párrafo anterior podemos deducir en principio que la única fuente de las obligaciones en materia fiscal es la ley, y por ello, como hemos visto, se dice que la obligación fiscal es una obligación *ex-lege*.

Ahora bien, para el nacimiento de la obligación fiscal es necesaria la conjugación de dos elementos: el supuesto normativo y la realización concreta del mismo. Por ello, es importante analizar los aspectos de forma, tiempo y espacio del nacimiento de la obligación fiscal.

En lo tocante a los impuestos, el nacimiento de la obligación fiscal sucede mediante la consumación de la subsunción (palabra utilizada por Geraldo Ataliba y Albert Hensel), entendiéndola a ésta como el fenómeno de la configuración rigurosa entre la realización del supuesto normativo y la previsión hipotética de la ley. En ausencia de la referida configuración no estamos ante el fenómeno de la subsunción y por ende tampoco ante el nacimiento de una obligación fiscal. Una vez consumada la subsunción ocurre el devengo del impuesto (en México se utiliza el segundo término), momento en el cual consideramos consumado el nacimiento de la obligación fiscal.

En tratándose de derechos, la obligación fiscal nace cuando se prestan los servicios públicos por parte del Estado en sus funciones de derecho público (con excepción de los casos señalados en la ley) o por el uso o aprovechamiento

⁴⁹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., pág. 511.



de bienes del dominio público de la nación. Asimismo, el momento específico del nacimiento de la obligación fiscal, ocurre cuando el contribuyente solicita o recibe los beneficios o servicios otorgados por el Estado, según el caso específico.

Las contribuciones de mejoras, como hemos visto, son prestaciones en favor del Estado por el suministro de obras públicas realizadas en beneficio de determinado sector o territorio de la población, y su nacimiento ocurre en el momento en que el Estado impone la contribución en cuestión a los contribuyentes favorecidos por determinada obra.

En concreto, la obligación fiscal nace cuando se realizan los actos o hechos jurídicos establecidos en la ley.

Las contribuciones ya señaladas, tienen como común denominador su aspecto espacial, porque en todas ellas el nacimiento de la obligación fiscal tiene verificativo dentro de determinado territorio.

El aspecto espacial del nacimiento de la obligación fiscal se determina mediante la ubicación específica del territorio dentro del cual se originó. Asimismo, mediante el aspecto espacial el contribuyente determina la autoridad tributaria a la cual se someterá; por su parte, la autoridad fiscal determina el territorio dentro del cual ejercerá su potestad tributaria.

Mediante el aspecto temporal ubicamos el nacimiento de la obligación fiscal justo en medio de las dos fases del proceso de obtención de contribuciones por parte del Estado. La primera fase es denominada por la doctrina como "fase impositiva", y consiste en la tarea de establecer e imponer la norma tributaria originadora de obligaciones fiscales (ejercicio de la potestad tributaria); la segunda fase se denomina "gestión tributaria", y abarca una serie de acciones a cargo del Estado consistentes en la persecución del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, p. ej. las auditorías

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

administrativas, la determinación de deudas fiscales y su exigibilidad, el embargo de bienes suficientes para asegurar el pago de las deudas fiscales, etc.

Tratándose de obligaciones fiscales derivadas de supuestos normativos consistentes en hechos periódicos, generalmente la ley dicta que su nacimiento tiene verificativo al finalizar un período determinado; en el caso de las derivadas de supuestos normativos consistentes en hechos permanentes, la ley aplicable a cada contribución debe definir el momento exacto en que se causa. Sin embargo, aun cuando la ley aplicable tome previsión de señalar el aspecto temporal del nacimiento de las obligaciones fiscales, en virtud de lagunas de la ley o discrepancias de criterios jurídicos pueden surgir controversias, para las cuales las instancias administrativas y judiciales son determinantes.

La siguiente tesis jurisprudencial es un ejemplo de lo anterior, en lo concerniente al momento en que se genera la obligación fiscal:

RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.

De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no que ese impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la Ley a comentario sea hasta fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.

P./J. 52/96

Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías Unidas, S.A. 3 de mayo de 1988. Mayoría de dieciocho votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Raúl Melgoza Figueroa.

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices e Industriales, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1489/88. Val-Mart Cosméticos, S.A. de C.V. 15 de junio de 1989. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Jorge Fermín Rivera Quintana.

Amparo en revisión 6966/87. Deltra, S.A. y otros. 15 de junio de 1989. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

Amparo en revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S.A. y otros. 4 de junio de 1996. Unanimidad de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintitrés de septiembre de 1996, aprobó, con el número 52/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de septiembre de mil novecientos noventa y seis.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo IV, Octubre de 1996. Tesis: P./J. 52/96 Página: 101. Tesis de Jurisprudencia.

En cuanto al aspecto formal del nacimiento de la obligación fiscal, el artículo sexto, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, menciona lo siguiente:

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

De este párrafo del Código, se desprende que el aspecto formal del nacimiento de la obligación fiscal consiste en la adecuación de la conducta de un sujeto con la descripción hipotética de la norma tributaria (la subsunción). Sin embargo, es requerida la total precisión en la citada adecuación para el cumplimiento del aspecto formal del nacimiento de la obligación fiscal. En caso

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de ocurrir una falsa apreciación en la adecuación, la consecuencia legal será la ausencia de formalidad en el nacimiento de la obligación fiscal y por ende de su existencia en la vida jurídica.

La circunstancia señalada en el párrafo anterior es semejante a la tarea en materia penal de adecuar la conducta delictiva de un sujeto al tipo penal establecido previamente en la norma como requisito para la imposición de una pena. Esta opinión es compartida por Augusto Fernández Sagardi, quien comenta: ““El aforismo latino en materia penal, *nulla poenae sine lege*, es aplicable al derecho fiscal; así como en el derecho penal no puede haber pena alguna no contemplada en la ley, no puede haber ninguna contribución no prevista en la ley. La influencia del derecho penal en el derecho fiscal es evidente. Se denota en los métodos de interpretación y en la familiaridad entre el “hecho punible y el “hecho imponible””.⁵⁰

Algunas teorías señalan como de mayor importancia para el nacimiento de la obligación fiscal al supuesto normativo con respecto de la norma jurídica (teoría de la eficacia constitutiva de la norma), o viceversa (teoría de la causalidad del supuesto normativo), sin embargo, no concordamos en dichas teorías, más bien, apoyamos la teoría que les otorga igual importancia dentro de proceso del nacimiento de la obligación fiscal. Sainz de Bujanda explica esta corriente: “3. Conjunción de norma y supuesto en el nacimiento de la obligación. Entre las dos posturas anteriores que pudieran ser catalogadas como extremas en virtud de atribuir bien a la norma bien al presupuesto la eficacia plena del nacimiento de la obligación, surge esta tercera postura de rasgos eléctricos según la cual el nacimiento de la obligación tributaria habrá que explicarlo a partir de la concurrencia de la norma jurídica y de la realización del

⁵⁰ FERNANDEZ SAGARDI, Augusto, Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación, SSICO, México, 2000, pág. 28.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

supuesto en ella previsto".⁵¹

En caso de otorgar mayor trascendencia a una de las dos figuras citadas (supuesto normativo y norma jurídica) le estaríamos restando importancia a la otra, lo cual constituye el punto toral de la discrepancia en cuestión. Respecto de este punto convergemos con la explicación emanada de Antonio Jiménez Gonzalez: "No debe perderse de vista que la norma jurídica, dada su estructura, utiliza al supuesto como el medio para la producción de los efectos jurídicos, por tanto dentro del proceso de nacimiento de la obligación tributaria juega un papel capital la norma jurídica al grado de reputarse como necesaria para producir tal efecto, pero desafortunadamente no suficiente, toda vez que para que surja la obligación tributaria se requiere además la realización del supuesto normativo".⁵²

Enseguida, enumeramos de manera enunciativa pero no limitativa, la función del aspecto temporal del nacimiento de la obligación fiscal:

- Determinar la exigencia de la obligación tributaria;
- Determinar que ley se le aplicará en razón de su vigencia;
- Determinar que domicilio fiscal tiene el contribuyente al momento del nacimiento de la obligación fiscal;
- Realizar la tarea de cuantificar el importe de la deuda tributaria;
- Precisar si se adecuó en forma precisa la conducta del sujeto pasivo con el supuesto normativo;
- Determinar su época de pago; y

⁵¹ Citado por JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario. Op. cit., págs. 186 y 187.

⁵² Ibidem, pág. 187.

TESIS CON
FALLA DE OBIETEN

- Señalar el momento a partir del cual será susceptible de extinguirse la obligación fiscal (en la forma que veremos más adelante); entre otras.

3.4. Determinación de la obligación fiscal

El término “determinar” significa señalar los términos de algo con precisión. En ese sentido, mediante la determinación de carácter fiscal es posible precisar con exactitud el momento preciso del nacimiento de una obligación fiscal y su cantidad líquida causada.

Adolfo Carretero Pérez, manifiesta respecto de la determinación: “...puede definirse como el acto administrativo que verifica el hecho imponible en una persona determinada, concretando la suma cierta y exigible que debe pagar el sujeto pasivo del impuesto”.⁵³ Asimismo, Giuliani Fonrouge, expresa respecto de la determinación: “consiste en 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”.⁵⁴ Esta última definición señala como elemento de la determinación “la medida de lo imponible”, entendiéndola a ésta como la tarifa a aplicarse sobre la base gravable para reproducir el importe líquido de la obligación fiscal.

En el orden de ideas del párrafo anterior, el término “determinación” se aplica en algunos sectores de la doctrina a la identificación del hecho generador causante del nacimiento de la obligación fiscal, y el término “liquidación” se refiere a la actividad del Estado para determinar el monto preciso (en dinero o

⁵³ CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho Financiero, Santillana Ediciones, España, 1968, págs. 462 y 463.

⁵⁴ Citado por SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., pág. 190.

en especie) de la obligación fiscal, a través de la remisión al objeto, sujeto, base gravable y tarifa del hecho imponible y su correspondiente calculo señalado en la ley.

Sin embargo, Sergio Francisco de la Garza, señala a la liquidación y la determinación como sinónimos para efectos fiscales. Gregorio Sánchez León, cita la posición del referido autor en la cual él también concuerda: "Con todo acierto, Sergio F. de la Garza, dice que se deben utilizar como sinónimos, los términos de liquidación y de determinación de la obligación tributaria, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer existencia (sic) de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal".⁵⁵ Luego entonces, ambos términos son utilizados indistintamente en la doctrina para describir la confirmación de la existencia de una obligación fiscal por haberse realizado el hecho generador de la misma y su cuantificación líquida a cubrir. No obstante, el Código Fiscal de la Federación utiliza únicamente el término *determinación* para referirse a ambas figuras (determinación y liquidación), motivo por el cual optamos por este termino para su análisis.

Existen tres tesis doctrinales respecto al momento del nacimiento de la obligación fiscal en función de su determinación: la tesis declarativa, la constitutiva, y la ecléctica.

La tesis declarativa, principalmente sostenida por Achille Donato Gianinni, expresa que la obligación fiscal nace en el momento en que se conjugan la norma legal y la realización de su presupuesto, y en consecuencia su determinación solamente tiene un efecto declarativo.

La tesis constitutiva, principalmente sostenida por Allorio, expresa por el contrario que el nacimiento de la obligación fiscal se constituye en el momento en que la autoridad fiscal realiza la determinación.

⁵⁵ Idem.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La tesis ecléctica escoge de entre ambas sus puntos torales, o sea, sostiene que la determinación de la obligación fiscal tiene efecto declarativos y constitutivos.

Conforme a la legislación fiscal mexicana vigente, no se pueden aplicar en México las anteriores tesis, debido a que en este país es el propio contribuyente quien realiza la determinación de sus obligaciones fiscales. Ahora bien, en los casos en que la autoridad fiscal determine las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes (p. ej. en la derivada de una auditoría al contribuyente por parte de la autoridad fiscal) la tesis a aplicar es la constitutiva, porque en tanto la autoridad tributaria no realice la determinación no se verificará formalmente el nacimiento de la obligación fiscal.

Existen cuatro métodos de determinación de las obligaciones fiscales en función del sujeto que la realiza. Respecto de los tres primeros métodos de determinación Quintana Valtierra y Rojas Yañez, los resume en la siguiente lista:

- “a) La que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.
- b) La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. En ese caso, se está ante una determinación de oficio.
- c) Determinación efectuada por la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, conocida también como procedimiento mixto.”⁵⁶

Enseguida, analizamos los anteriores métodos de determinación:

a) La determinación que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal, es la operante actualmente

⁵⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús et al, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., págs. 102 y 103.



en México conforme al artículo sexto, párrafo tercero en su parte inicial, del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice:

"ARTICULO 6. ... Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

En vista de este artículo, corresponde al contribuyente determinar la existencia de obligaciones fiscales a su cargo así como el monto específico a cubrir; todo esto representa además de un deber, un derecho para el contribuyente. La adopción de este método brinda a la autoridad fiscal beneficios económicos y prácticos desde el punto de vista administrativo.

A pesar de las ventajas referidas, también puede resultar en perjuicio del propio Estado la determinación de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, p. ej. en las realizadas erróneamente, derivadas de equivocaciones, ignorancia o incluso dolo. En efecto, la interpretación de la ley en forma errónea puede originar en el contribuyente una apreciación distinta a la que el legislador quiso establecer. Giannini, se refiere al respecto en los siguientes términos: "En los casos en que las partes, con el fin de evadirse del tributo o pagar un impuesto menor, intentan alcanzar un determinado fin práctico, adoptando, no la forma jurídica más apropiada o la que comúnmente suele seguirse, sino una forma diversa que les permite conseguir el mismo resultado económico, responde a una racional interpretación de la ley tributaria el hecho de que en la aplicación del impuesto se tenga presente más bien el contenido económico que la forma jurídica de la relación".⁵⁷

Este problema surge p. ej. cuando el contribuyente psicológicamente discrepa con la base tributaria, la tarifa o algún otro elemento de la obligación fiscal impuesta por el legislador, al parecerle excesiva o inútil. Este pensamiento puede traducirse en la realización de actos legales o ilegales por parte del

⁵⁷ GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Op. cit., pág. 147.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuyente con el fin de lograr una determinación de contribuciones menor a la real. A los actos legales mencionados se le denomina *elusión fiscal*, en cambio a los actos ilegales se les denomina *evasión fiscal*; esta última constituye una modalidad de la defraudación fiscal tipificada por el Código Fiscal de la Federación.

b) La determinación que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. Se trata de una determinación de oficio practicada por la autoridad fiscal en la cual se declina la intervención parcial o total del contribuyente.

c) La determinación efectuada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo, conocida como procedimiento mixto. Esta clase de determinación también es llamada determinación mixta o heterodeterminación. El fundamento legal de ésta determinación es el artículo sexto, párrafo tercero en su parte final, del Código Fiscal de la Federación:

"ARTICULO 6. ... Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

En este caso, la autoridad fiscal determina las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes pero con intervención de estos últimos, p. ej. la determinación de obligaciones fiscales en virtud de visita domiciliaria, en la cual la autoridad tributaria es coadyuvada por el contribuyente al proporcionarle los datos, libros y documentos en general requeridos por la autoridad para efectuar la determinación.

Ahora bien, el "concordato tributario" es la cuarta clase de determinación de las obligaciones fiscales, y es la que se realiza en virtud de un acuerdo (llamado por la doctrina italiana "concordato" del latín *concordatum*) entre el Estado y el contribuyente. En México no es aplicable esta clase de determinación, sin embargo ésta resultaría benéfica para el Estado y para los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuyente en función de su contenido. Para su aplicación sería de prioritaria importancia que el concordato o acuerdo se estipulara bajo el manto de la legalidad y mediante cláusulas y lineamientos justos y equitativos para ambas partes.

3.5. Exigibilidad de la obligación fiscal

Realizada la determinación de la obligación fiscal y señalado su importe líquido, surge en favor del Estado y a cargo del contribuyente el crédito fiscal. El crédito fiscal, es una deuda surgida en favor del Estado derivada de la actividad de su potestad tributaria. El Código Fiscal de la Federación determina en el artículo cuarto, párrafo primero:

“ARTICULO 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

En cuanto surge a la vida jurídica el crédito fiscal también surge la necesidad de ser cubierto dentro del plazo otorgado por la ley. El plazo para pagar el crédito fiscal varía dependiendo de la contribución en cuestión. En México, el grueso de los créditos fiscales se deben pagar en forma periódica, posteriores a los ejercicios fiscales que los generaron y en la fecha o dentro del plazo señalado por la ley.

No obstante, el Código Fiscal de la Federación, en el artículo sexto, párrafo cuarto, fracciones I y II, y párrafo séptimo, señala los plazos en los cuales se deben pagar las contribuciones a falta de disposición expresa:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"ARTICULO 6. ... Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente. II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

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

En caso del incumplimiento de la obligación fiscal en el plazo fijado, surge a favor del Estado el derecho a exigirlo al contribuyente, y en caso de no cumplir éste, el Estado podrá hacer uso de la facultad económica-coactiva para obligar al contribuyente a cubrirlo o garantizarlo (artículos 6 y 145 del Código Fiscal de la Federación).

En función de lo anterior, Raúl Rodríguez Lobato, expresa lo siguiente: "La exigibilidad de la obligación fiscal 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 concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Federación...⁵⁸

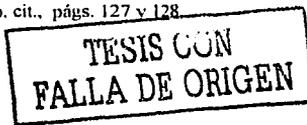
En efecto, del referido primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que los créditos fiscales vencidos se convierten en exigibles, lo cual se traduce en la aplicación de una acción coactiva en contra del contribuyente moroso.

"ARTICULO 145. 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."

La exigibilidad de la obligación fiscal se debe realizar en forma expresa a través de una notificación por parte de la autoridad fiscal. En el momento en que legalmente surte efectos la notificación, el contribuyente es formalmente exigido por la autoridad tributaria a cumplir con sus obligaciones fiscales; en caso de su incumplimiento, la autoridad podrá ejecutar en contra del contribuyente el procedimiento económico-coactivo, como resultado, el contribuyente podrá optar por subordinarse a la pretensión de cobro de la autoridad tributaria o bien impugnarla.

Una vez cumplida la obligación fiscal (de manera voluntaria o involuntaria) se extingue la exigibilidad de la misma por parte del Estado y queda consumado el multicitado artículo 31, fracción cuarta, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo concerniente a esta obligación. De esta manera, día a día, mes a mes y año a año, se cumplimenta de manera continua la obligación constitucional de los gobernados de contribuir con el gasto público del Estado, y específicamente con el del gobierno del lugar en donde residen.

⁵⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., págs. 127 y 128



CAPITULO IV

FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

- 4.1. Pago.
 - 4.1.1. Requisitos de lugar, tiempo y forma del pago.
 - 4.1.2. Diversas clases de pago.
- 4.2. Prescripción
 - 4.2.1. Caducidad.
 - 4.2.2. Diferencias y semejanzas entre prescripción y caducidad fiscal.
- 4.3. Compensación.
- 4.4. Condonación.
- 4.5. Cancelación.

4.1. Pago

Cuando nace la obligación fiscal a la vida jurídica del contribuyente y del Estado, es menester de este último exigirla y del primero el cumplirla.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales formales estriba en la realización de un hecho o conducta exigida por la ley, consistente en general como hemos visto, en un *hacer, no hacer o tolerar*.

En cuanto a las obligaciones fiscales materiales, el pago es la principal forma de cumplirlas, no obstante, de conformidad con la ley fiscal vigente existen otras formas de extinguir esta clase de obligaciones, siendo las siguientes: la prescripción, la caducidad, la compensación, la condonación y la cancelación. En ese orden de ideas, en primer lugar analizaremos el pago como principal forma de extinción de las obligaciones fiscales materiales.

El pago, además de ser un deber es un derecho de los deudores, y su realización extingue a la obligación fiscal material. La primera parte del párrafo único del artículo 2062 del Código Civil Federal, señala: "ART. 2062. Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida...", de esta parte del artículo se desprende en primer lugar que el pago se utiliza como sinónimo de cumplimiento y que su contenido consiste en la entrega de una cosa o cantidad debida a alguien.

Giuliani Fonrouge, manifiesta que el pago: "...constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades".⁵⁹ En virtud de la anterior definición, podemos deducir que el pago en materia fiscal es una manifestación exterior de la voluntad del contribuyente que se efectúa de manera

⁵⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, quinta edición, De Palma, Argentina, 1993, pág. 237.

unilateral con el propósito de extinguir obligaciones de derecho público, en concreto, créditos fiscales líquidos y exigibles y sus accesorios, o sea, las multas, los recargos y los gastos de ejecución correspondientes.

Como hemos mencionado, el pago es la forma más común y generalizada de cumplir con las obligaciones fiscales materiales y por lo mismo de extinguirlas, tanto en el ámbito federal como en el estatal, el municipal y el del Distrito Federal. La doctrina señala en primera instancia al acreedor y al deudor de la obligación fiscal como los sujetos que intervienen en el pago; en el primer caso, el Estado es quien actúa como acreedor de la deuda tributaria por estar legitimado legalmente para establecer contribuciones. En el ámbito federal, es en la Tesorería de la Federación donde específicamente se concentran los pagos de las contribuciones; en cuanto a los Estados de la República Mexicana, son las tesorerías de cada uno de ellos en donde se concentran; y respecto de los Municipios son las Tesorerías Municipales quienes tienen la citada tarea. No obstante, como veremos más adelante las Instituciones Bancarias son un medio utilizado por las referidas tesorerías para recibir las contribuciones.

Es de vital importancia precisar la jurisdicción a la que estará sometida cada obligación fiscal para así señalar correctamente al sujeto activo legitimado para recibir el pago correspondiente, ya que los pagos realizados a un acreedor fiscal ilegítimo se tendrán como no efectuados, p. ej. el pago de una contribución de orden estatal efectuado en favor de la Tesorería de la Federación no tendrá efecto salvo que existiere un previo convenio de colaboración administrativa, como sucede en el caso del Impuesto Sobre Tenencia de Automóviles, el cual aun cuando se trata de una contribución federal es recibida por las tesorerías estatales y la del Distrito Federal.

Los organismos públicos descentralizados de la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, tienen la facultad de recibir directamente el pago de las contribuciones derivadas del ejercicio de sus

funciones, p. ej. el pago de los derechos por suministro de agua potable es recibido directamente por los organismos públicos que prestan ese servicio.

La ley se refiere a los retenedores y recaudadores como las personas que auxilian al Estado en la recepción de las contribuciones, especialmente en la de los impuestos, y su función es precisamente la de retener y recaudar las contribuciones en favor del fisco. La diferencia entre el agente retenedor y el agente recaudador de impuestos radica en que en tanto el agente retenedor tiene una relación jurídica previa y de por medio con el contribuyente a quien se le efectúa la retención (p. ej. entre arrendador y arrendatario, patrón y trabajador, etc.), el agente recaudador no guarda ninguna relación jurídica previa con los contribuyentes a quienes les recauda contribuciones.

Los obligados directos de la deuda tributaria son los sujetos pasivos obligados a cumplirla, sin embargo, conforme a la legislación tributaria y la civil (aplicada en forma supletoria), los terceros ajenos a la relación tributaria pero con responsabilidad solidaria tienen el derecho y la obligación de realizar el pago de las contribuciones originadas por los obligados directos; lo anterior reporta en favor del Estado el incremento de sujetos pasivos en calidad de responsables solidarios a los cuales cobrar la deuda fiscal.

El artículo 2065 del Código Civil Federal, señala:

“ART. 2065. El pago puede ser hecho por el mismo deudor, por sus representantes o por cualquiera otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación.”

Conforme a este artículo, los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria con determinado interés jurídico personal, pueden realizar el pago de las contribuciones a cargo de los obligados directos, p. ej. en el caso de una hipoteca en la que el deudor hipotecario no pudiere o no quisiere cubrir las obligaciones fiscales inherentes al inmueble hipotecado de su propiedad, el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

acreedor hipotecario estaría facultado legalmente para pagar las obligaciones fiscales concernientes al inmueble, aun cuando él no sea parte de la relación jurídica tributaria existente entre el Estado y el dueño del inmueble.

Los responsables solidarios son los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que adquieren la obligación de efectuar el pago de las obligaciones fiscales originadas por los deudores directos, en ese sentido, ambos reportarán cada uno por su parte la obligación fiscal de pagar las citadas contribuciones en su totalidad.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala quienes son responsables solidarios, y en resumen menciona a los siguientes:

- Los retenedores y recaudadores de contribuciones;
- Las personas que efectúen pagos provisionales por terceros;
- Los liquidadores y síndicos;
- Los directores, gerentes o administradores únicos de las personas morales (en determinados casos);
- Los adquirentes de negociaciones;
- Los representantes de personas no residentes en el país;
- Las personas que ejerzan la patria potestad sobre menores;
- Los legatarios y donatarios;
- Los que manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria;
- Los terceros que garanticen un interés fiscal;
- Los socios o accionistas (en determinados casos);
- Las sociedades respecto de la enajenación de acciones o partes sociales;
- Las sociedades escindidas;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- Las empresas con establecimiento permanente en el país que se dediquen a la transformación de bienes;
- La sociedad administradora o los propietarios de inmuebles sujetos a tiempo compartido; y
- Los asociados en asociación en participación(en determinados casos).

En cuanto al *objeto del pago*, éste consiste en cumplir las prestaciones exigidas por la ley una vez que la obligación fiscal ha nacido. En ese sentido, en las obligaciones fiscales materiales el pago consiste en la entrega de una parte del patrimonio de los contribuyentes a la autoridad fiscal. En cuanto a las obligaciones fiscales formales, el objeto del pago consiste en cumplir y consumir los mandamientos de hacer, no hacer o tolerar, que la propia ley fiscal imponga a los contribuyentes.

El objeto del pago estará sujeto a tres principios, según comenta Sergio Francisco de la Garza:

“ A) *Principio de identidad*, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra... B) *Principio de integridad*, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha... 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 (Art. 2,078 del Código Civil).”⁶⁰

El *principio de identidad* limita el campo de acción del contribuyente al obligarlo a cumplir únicamente su deuda tributaria y no otra, en caso contrario violaría el principio de identidad.

⁶⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Op. cit., págs. 560 y 561.

En virtud del *principio de integridad* el pago debe de cubrirse en forma total para poder considerar extinguida la deuda tributaria en forma definitiva, de lo contrario, aun cuando se cubriere parcialmente la deuda fiscal, ésta no se consideraría cumplida y en consecuencia la autoridad fiscal seguiría exigiendo el pago e imponiendo recargos al adeudo parcial debido.

El *principio de indivisibilidad* tiene como fundamento al artículo 2078 del Código Civil Federal (aplicado de manera supletoria):

“ART. 2078. El pago deberá hacerse del modo que se hubiere pactado; y nunca podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de ley. Sin embargo, cuando la deuda tuviere una parte líquida y otra ilíquida, podrá exigir el acreedor y hacer el deudor el pago de la primera sin esperar a que se liquide la segunda.”

Este artículo refiere que en el ámbito fiscal los pagos realizados para cubrir contribuciones deben hacerse en forma total, y solo en casos permitidos por la ley existirá la posibilidad de pagarlo a plazos, o sea, parcialmente (artículo 66 del Código Fiscal de la Federación).

4.1.1. Requisitos de lugar tiempo y forma del pago

El pago debe cumplir con los requisitos marcados por la norma fiscal, por tanto, para su análisis los dividiremos en requisitos de lugar, tiempo y forma.

Los requisitos de lugar del pago, se refieren a los que debe observar el contribuyente para determinar el lugar específico donde exclusivamente debe realizar el pago. En caso de no cumplirse estos requisitos el pago no será recibido, y aun en el caso probable de ser recibido (p. ej. por error), en primer lugar la obligación fiscal no se tendrá por cumplida, y en segundo lugar el contribuyente se enfrentará a la tarea de solicitar la devolución del mismo. Por ello, las disposiciones fiscales que señalen la obligación de realizar el pago de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuciones también deben de señalar el lugar específico para su ejecución. El primer párrafo del artículo 2082 del Código Civil Federal, manifiesta:

“ART. 2082. Por regla general, el pago debe de hacerse en el domicilio del deudor, salvo que las partes convinieren otra cosa, o que lo contrario se desprenda de las circunstancias, de la naturaleza de la obligación o de la ley.”

Luego entonces, en primera instancia el lugar específico para el pago de las contribuciones es el designado por la autoridad fiscal dentro de cuya jurisdicción se encuentre el domicilio fiscal del deudor. Es trascendente mencionar lo que en materia federal expresa Margáin Manautou, acerca del lugar del pago: “La autoridad hacendaria federal, en su afán de facilitar a los contribuyentes u obligados al pago de contribuciones el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o bien eliminar immoralidades en su persona, ha convertido a las instituciones de crédito en recaudadoras de gravámenes... El pago de determinados gravámenes debe 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”.⁶¹

En los pagos de contribuciones federales realizados a través de Instituciones Bancarias es el contribuyente quien selecciona el lugar específico (Institución Bancaria de su elección) para realizar su pago. En el caso de contribuciones pagadas mediante transferencia de fondos por medios electrónicos, vía internet, el lugar de pago se constituye en el lugar físico seleccionado por el contribuyente en donde se encuentre la computadora utilizada para realizarlo.

El lugar específico donde se realiza el pago también puede estar en el

⁶¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Op. cit., págs. 286 y 287.

extranjero, como es señalado en el párrafo primero del artículo 20, del Código Fiscal de la Federación. En éste caso los pagos se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Los requisitos de tiempo del pago. Cada ley aplicable señala el tiempo o época en que deben de cubrirse las contribuciones en ella contenida. Los requisitos de tiempo dependen de la naturaleza permanente o instantánea de las contribuciones.

Las contribuciones permanentes deben ser cubiertas en los periodos de tiempo ordenados en la ley, en función de los ejercicios fiscales correspondientes.

Las contribuciones instantáneas deben ser cubiertas en el momento que se producen, para lo cual generalmente se señala en la ley un plazo determinado para su cumplimiento.

En tratándose de contribuciones que no tengan un plazo legal señalado para su pago, el Código Fiscal de la Federación, artículo sexto, párrafo cuarto, fracciones I y II, señala el procedimiento a seguir:

"ARTICULO 6. ... Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

causación.”

Los requisitos de forma del pago: El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, refiere que las contribuciones y sus accesorios se causan y pagan en moneda nacional, por ello los créditos fiscales deben determinarse y pagarse en cantidad líquida y en moneda nacional. No obstante, como hemos visto, también la ley fiscal señala para mayor comodidad del contribuyente la posibilidad de realizar el pago de contribuciones en moneda extranjera (en los casos permitidos por la ley), en este caso se tomará el tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación del día anterior al que se causen las contribuciones.

Los medios de pago aceptados por la autoridad fiscal conforme a la parte inicial del párrafo séptimo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, son: los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México. Asimismo, el referido párrafo séptimo del artículo 20 del Código Fiscal en comento, faculta a los contribuyentes a pagar sus contribuciones mediante cheques personales sin certificar en los casos y condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El pago en especie se refiere al realizado mediante objetos valorables en dinero, p. ej. el Impuesto a la Producción de Oro en el cual una parte de este producto se suministra en calidad de pago de contribuciones a la autoridad tributaria. Es posible incluir dentro de esta clase de pago, el realizado en contra de la voluntad del contribuyente con bienes muebles o inmuebles de su propiedad embargados por la autoridad fiscal, y que posteriormente son adjudicados en favor de terceros vía remate judicial.

Por otra parte, los artículos 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación, refieren en su parte conducente que los contribuyentes obligados a presentar pagos mensuales, de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos en favor de la Tesorería de la Federación.

En ese sentido, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de mayo de 2002, emitió nuevas reglas para el pago de contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos, vía internet (La Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, publicada en el D.O.F. de 31 de marzo de 2003, conserva idéntico contenido respecto de las reglas referidas más adelante). De conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal es la publicación anual de las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general, las cuales se agrupan de manera que faciliten su conocimiento a los contribuyentes.

El primer párrafo de la regla 2.14.1., del capítulo 2.14. (Pagos provisionales vía internet), título 2. (Código Fiscal de la Federación), de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, establece que para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20, y segundo párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, IVBSS, o ISCAS, a través de medios electrónicos, a partir de las declaraciones correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberán efectuar respecto de cada una de sus obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos, incluyendo retenciones, vía internet, proporcionando los datos que se contienen en la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas, a través de los desarrollos electrónicos correspondientes, debiendo además efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos. El párrafo tercero de la regla en comentario, señala que se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a

través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Los datos que se deben proporcionar en la dirección electrónica de los bancos son:

1) Identificación del contribuyente; 2) Concepto del impuesto a pagar por cada obligación; 3) Periodo de pago; 4) Ejercicio Fiscal; 5) Tipo de pago; 6) Impuesto total a pagar o saldo a favor; 7) Actualización, recargos y multas; 8) Crédito al salario; 9) Compensaciones; 10) Estímulos fiscales o certificados; 11) Cantidad a pagar; 12) En caso de complementarias, monto pagado con anterioridad y fecha.

Las personas morales y físicas que en específico están obligadas a cumplir con el nuevo esquema de pagos electrónicos vía internet, son:

Personas Morales:

- Las que realicen pagos provisionales mensuales.
- Las que tributen en el Régimen Simplificado, aun cuando ejerzan la opción de presentar declaraciones de pagos semestrales.
- Las que se encuentren en ejercicio de liquidación, así como las instituciones fiduciarias que efectúen pagos provisionales cuatrimestrales en operaciones de fideicomiso.
- Las personas morales con fines no lucrativos.
- Las personas morales que, de acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, opten por presentar sus pagos en periodo distinto del mensual.

Personas Físicas:

- Que realicen actividades empresariales y que en el año anterior hayan tenido ingresos mayores a \$1000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

- Que realicen actividades diferentes de las empresariales, por ejemplo arrendamiento o servicios profesionales cuyos ingresos obtenidos en el año anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- Las que inicien operaciones y que sus ingresos en el año serán superiores a \$1'000,000.00 ó a \$300,000.00, según sea el caso.

Para realizar los pagos por medios electrónicos se puede utilizar cualquier computadora que tenga acceso a internet, a través de la página electrónica o "portal" de un banco autorizado por el SAT (Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), por lo que el contribuyente debe tener una cuenta bancaria que le permita el acceso a los servicios para recibir el pago.

El banco previamente proporciona claves confidenciales de acceso al cliente las cuales son responsabilidad de éste en cuanto a su uso y resguardo (para evitar cualquier tipo de fraude); después de enterar la clave o claves confidenciales en la página del banco, se procede al llenado de las aplicaciones electrónicas (los datos a proporcionar en la dirección electrónica, que hemos mencionado anteriormente), siendo entre otros, los datos de identificación del contribuyente, el concepto del impuesto a pagar, periodo de pago y el monto a pagar.

Una vez capturada la información requerida, el banco la procesa y realiza la afectación de la cuenta bancaria en cuestión en favor de la Tesorería de la Federación (transferencia de fondos).

Por último, el banco le tramitará al contribuyente por la misma vía un recibo electrónico bancario de pago, el cual contendrá sus datos, fecha, número de operación, total pagado y el sello digital consistente en una cadena de caracteres (conjunto de letras, números y símbolos) que asigna el banco, y con el

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

cual se garantiza que el pago ha quedado registrado, evitando problemas por fraudes o errores en el registro del pago.

Como hemos mencionado, los impuestos federales que se deben pagar por este medio son: impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, y el impuesto sustitutivo del crédito al salario, incluyendo las retenciones.

Ahora bien, de conformidad con el capítulo 2.15 (Pagos provisionales por ventanilla bancaria), de la Resolución Miscelánea Fiscal en comento, los siguientes contribuyentes deben efectuar el pago de sus contribuciones a través de ventanilla bancaria mediante tarjeta tributaria, a partir de la declaración del mes de julio de 2002:

- a) Pequeños contribuyentes;
- b) Persona físicas que realicen actividades empresariales y que sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1'000,000.00;
- c) Personas físicas que NO realicen actividades empresariales y que sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$300,000.00;
- d) Personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos no excedan de las cantidades citadas anteriormente.

Estos contribuyentes pueden optar por presentar sus declaraciones vía internet, de conformidad con el capítulo 2.14. (Pagos provisionales vía internet).

Los pagos provisionales o definitivos que deban realizarse por ventanilla bancaria se harán en efectivo o con cheque personal de la misma institución de crédito ante la cual se efectúe el pago.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La regla 2.15.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, se refiere a la tarjeta tributaria. La tarjeta tributaria será entregada previamente mediante servicio especializado de mensajería en el domicilio fiscal del contribuyente en forma gratuita.

Cuando el contribuyente no cuente con la tarjeta tributaria para realizar sus pagos de contribuciones por encontrarse ésta en trámite, no la haya recibido todavía, o porque se haya expedido con errores imputables a la propia autoridad, tuviere fallas en la banda magnética o en el código de barras, o bien, en el caso de robo o extravío, la autoridad proporcionará un comprobante de que la tarjeta tributaria se encuentra en trámite, el cual tendrá una vigencia de dos meses siguientes a la fecha de su expedición; dicho comprobante hará las veces de tarjeta tributaria durante el plazo mencionado.

Ahora bien, los beneficios *a prima facie* obtenidos con el uso de los medios electrónicos de pago señalados, son:

- Ya no se tendrán que utilizar los formatos fiscales para pagar los impuestos;
- Ya no habrá errores al capturar los datos de los contribuyentes;
- Se garantiza que el pago se acredita directamente en la cuenta fiscal del contribuyente;
- El pago por internet se puede hacer desde el domicilio u oficina del contribuyente a cualquier hora y desde cualquier computadora.

Continuando con el análisis de los requisitos de forma del pago, el párrafo octavo, del artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, alude que los pagos que se hagan se deben aplicar a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución. En razón de lo anterior, la ley no permite elegir al contribuyente el crédito fiscal al que desea aplicar su pago cuando se trata de dos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

o más contribuciones del mismo rubro, sino que debe ser aplicado al más antiguo, *a contrario sensu*, en tratándose de diferente tipo de contribuciones el contribuyente sí tiene la facultad de señalar a cual de ellas desea aplicar el pago. Consideramos que esta disposición tiene sentido, ya que la razón apunta a seguir un orden cronológico en pago de las contribuciones.

El mismo artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, ahora párrafo séptimo, fracciones I a IV, menciona el orden de aplicación de los pagos de contribuciones:

Primero: Gastos de ejecución;

Segundo: Recargos;

Tercero: Multas;

Cuarto: La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del mismo código (por librar cheques que por cualquier motivo no sean pagados al fisco).

De este orden legal referido, podemos desprender que para el Estado no son menos importantes los accesorios que el adeudo principal de la contribución.

La forma de comprobar el pago ante la autoridad fiscal se encuentra en la ley, y difiere entra cada clase de contribución. Sin embargo, generalmente la comprobación del pago de las contribuciones se acredita con el recibo oficial expedido por el organismo público o Institución Bancaria ante quien se realizó, mismo que debe reunir los requisitos estipulados por la ley que corresponda, en consecuencia éste será el medio de prueba idóneo para comprobar ante la autoridad tributaria el cumplimiento del pago de las contribuciones.

El efecto principal del pago es la extinción de la obligación fiscal, no obstante, consideramos que tácitamente este resultado se logra en forma provisional, porque solamente hasta que la autoridad fiscal compruebe la validez

del mismo o bien caduque su facultad de revisión, se culminará la extinción de la obligación fiscal en forma definitiva.

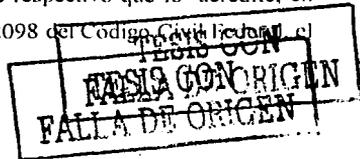
En caso de mora en el pago, surge a cargo del contribuyente la obligación de cubrir además del adeudo principal una indemnización en favor del Estado, por no haber realizado el pago dentro del plazo marcado por la ley, asimismo surge la obligación de pagar el importe de la actualización de la contribución en los términos de la parte inicial del primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación:

"ARTICULO 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno."

Los recargos en favor del Estado indemnizan el perjuicio de no haber obtenido este último las contribuciones en el momento que conforme a la ley correspondía.

La actualización de las contribuciones obedece a mantener el monto real y actual de las contribuciones debidas al Estado a pesar del paso del tiempo, ya que en virtud de la inflación, en tanto no se cubran las contribuciones disminuye su monto real.

La consignación del pago ocurre cuando la autoridad tributaria rehusa recibirlo aun cuando éste cumpla con todos los requisitos de lugar, tiempo y forma exigidos por la ley. Luego entonces, la consignación del pago surge en virtud del incumplimiento de la autoridad fiscal en su función de recibir determinado pago. También puede ocurrir que la autoridad tributaria reciba el pago pero se niegue a expedir el comprobante respectivo que lo acredite, en este caso, aplicando supletoriamente el artículo 2098 del Código Civil Federal el



contribuyente podrá cumplir con su obligación de pagar mediante la consignación del pago ya referida.

4.1.2. Diversas clases de pago

Luis Humberto Delgadillo al comentar las diversas clases de pago, expone lo siguiente: "Algunos tratadistas, entrando al detalle de esta forma de extinción de las obligaciones, hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación, y señalan los siguientes tipos: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipos, extemporáneo, etc., y podemos agregar todos los tipos de pago que nuestra imaginación identifique, tales como pagos de impuestos, de derechos, de lo indebido, pago oportuno, parcial, etc., sin embargo, la naturaleza del cumplimiento de la obligación sustantiva siempre estará presente. Así cada una de las leyes de contribuciones establece diferentes formas, tiempos y lugares para hacer estos pagos".⁶²

Concordamos en lo anterior, a pesar de ello, para efectos analíticos examinaremos las diversas clases de pago.

Emilio Margáin Manautou, comenta que en la legislación fiscal mexicana existen como clases de pago:

- a) Pago liso y llano;
- b) Pago en garantía;
- c) Pago bajo protesta;
- d) Pago provisional;
- e) Pago definitivo;
- f) Pago de anticipo; y
- g) Pago extemporáneo.

⁶² DELGADILLO, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. Op. cit., pág. 127.

Gregorio Sánchez León, adiciona a las anteriores clases de pago señaladas por Margáin Manautou, el pago a plazos.

a) El pago liso y llano.- Este pago es realizado por el contribuyente sin ninguna objeción o impugnación y de manera espontanea, es decir, sin existir de por medio requerimiento formal alguno de la autoridad fiscal; se le denomina "liso" porque es realizado en forma natural, y "llano" porque como ya mencionamos es realizado sin objeciones o impugnaciones legales. Margáin Manautou, apunta que el pago liso y llano de contribuciones puede originar dos tipos de pagos: el pago de contribuciones debidas y el pago de contribuciones indebidas, el primero no reviste problema alguno; en cuanto al segundo caso de pago éste puede ser total o parcial, el primero es cuando la totalidad del pago fue realizado indebidamente y el segundo cuando solo una parte de él fue pagado indebidamente.

Los referidos pagos de lo indebido pueden derivarse de errores de hecho o de derecho cometidos por el propio contribuyente, en ambos casos procede la devolución u obligación de reembolso por parte de la autoridad tributaria.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación regula los requisitos de las devoluciones, de entre ellos podemos mencionar que las devoluciones se podrán hacer de oficio o a petición de parte; el importe devuelto del pago indebido se realizará en forma actualizada conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor, dentro de un plazo de cincuenta días posteriores a la solicitud de la devolución; en el caso de las devoluciones efectuadas mediante Institución Bancaria, el plazo será de cuarenta días; los intereses que corran a cargo del fisco en ningún caso excederán de cinco años; y, la obligación de devolver el pago de lo indebido prescribe en los mismos términos que el crédito fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cuando el pago de lo indebido hubiere derivado de un acto de autoridad, el derecho a exigir la devolución nacerá cuando el citado acto quedare insubsistente. En este punto existe discusión en cuanto a dilucidar si procede o no la devolución del pago de lo indebido derivado de un acto de autoridad. Por una parte se arguye que por no haberse impugnado el cobro oportunamente se considera consentido el pago de lo indebido. En el ámbito judicial existen múltiples tesis que argumentan criterios a favor y en contra de este punto en cuestión, sin embargo, predominan las dirigidas a señalar que el referido pago en realidad no es consentido, sino más bien, es realizado por existir en contra del contribuyente una forma de amenaza cierta e inminente de sanciones legales en caso de su incumplimiento en virtud de la facultad económica coactiva del Estado:

PAGO LISO Y LLANO DE OBLIGACIONES FISCALES NO HACE IMPROCEDENTE EL AMPARO.

La preclusión lógica opera por la incompatibilidad de la actividad no ejercitada o ejercitada indebidamente, con la nueva actividad, de modo que son opuestas, contradictorias, y no obstante que pudiera entenderse que el pago liso y llano de un crédito fiscal es un consentimiento de la ley, que haría improcedente su impugnación posterior; sin embargo, dada la naturaleza de las leyes fiscales, no puede estimarse el pago liso y llano de una carga fiscal como un cumplimiento voluntario porque en estos casos los causantes se ven compelidos a cumplir con sus obligaciones fiscales, a pagar los créditos fiscales que le son fijados, pues en caso contrario se colocarían en una situación ilegal que ante la mora en el pago de sus cargas fiscales los hará acreedores a pagar recargos, multas o gastos de ejecución y estarán ante la posibilidad de la apertura de un procedimiento económico coactivo que podría llevarlos hasta el remate de sus bienes, por lo que debe considerarse que en el caso de los pagos de créditos fiscales, no obstante que se hayan efectuado lisa y llanamente, no puede estimarse como un acto de cumplimiento voluntario con la ley que lo fijó, sino un cumplimiento coactivo y por ende no existe una preclusión lógica que haga improcedente el amparo. No es pues un acto espontáneo sino con la amenaza cierta, inminente de las sanciones legales.

Amparo en revisión 1183/82. Kodak Mexicana, S. A. de C. V. 23 de agosto de 1983. Mayoría de 14 votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca.

Volumen 175-180 Primera Parte. Tesis: Página: 202. Tesis Aislada.

b) Pago en garantía.- El pago en garantía es el realizado por el contribuyente cuando determinado acto jurídico así lo requiera. La ley para asegurar el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales que se puedan generar en el futuro requiere de un pago en garantía. No obstante, esta clase de pago al realizarse sin la previa existencia de una obligación fiscal de por medio, llega en realidad a ser un depósito cuyo destino es garantizar el pago de una futura obligación fiscal en caso de que esta llegue a surgir.

c) Pago bajo protesta.- Esta clase de pago ha desaparecido por completo de la legislación mexicana, anteriormente era regulado por el Código Fiscal de la Federación de 1966. Este pago se refería al que realizaba el contribuyente para cubrir determinado crédito fiscal cuando lo hiciera bajo la inconformidad de que no lo aceptaba ya en forma parcial o total, y bajo la declaración de que lo combatiría legalmente mediante los recursos o medios de defensa aplicables y ante las instancias correspondientes.

El fin principal del pago bajo protesta no era extinguir el crédito fiscal, sino garantizar su interés y evitar los recargos y multas generados al no pagarse dentro del plazo señalado por la ley dada su pretensión de impugnarlo.

Una vez resuelta la impugnación incoada por el contribuyente, existían dos posibilidades, la primera era que si la autoridad confirmaba la obligación de pagar el crédito fiscal el pago bajo protesta se convertía en pago definitivo, y la segunda posibilidad del pago bajo protesta sucedía cuando no se confirmaba la obligación de pagar el impuesto, en cuyo caso el contribuyente requería a la autoridad fiscal su devolución, pero con la desventaja de que el importe devuelto correspondía al importe íntegro previamente pagado, o sea, sin el pago de sus intereses generados desde el tiempo en que se pagó.

El actual Código Fiscal de la Federación contiene una clase de pago semejante al pago bajo protesta. El artículo 22, párrafo segundo en su parte inicial, del citado código, expresa:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

"ARTICULO 22... 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."

La diferencia entre el pago mencionado en este artículo y el pago bajo protesta antes comentado, estriba en que el primero no se realiza bajo protesta a diferencia del segundo, además, en el primer caso sí es actualizado el importe pagado con anterioridad y se cubren al contribuyente los intereses generados desde el momento en que se pagó. En tal sentido, el artículo expuesto en el párrafo anterior suple de alguna forma el hueco dejado por el anterior Código Fiscal en lo referente al pago bajo protesta.

d) Pago provisional.- El pago provisional es el realizado para cubrir contribuciones que conforme a la norma fiscal deben ser determinadas por el propio contribuyente y en consecuencia sujetas a la verificación de la autoridad fiscal. Luego entonces, el pago provisional se transformará en definitivo hasta que resulte extinguido el plazo legal dentro del cual la autoridad fiscal tiene la facultad de verificar los "pagos provisionales" realizados por el contribuyente.

En otro aspecto, el término "pago provisional" también es utilizado para designar al pago realizado provisionalmente a cuenta de un pago definitivo al final de un ejercicio fiscal. En efecto, para determinar y poder realizar el pago correspondiente a un ejercicio fiscal anual se debe descontar al importe anual determinado las cantidades provisionalmente pagadas con anterioridad.

Como ejemplo de lo anterior citamos el artículo 14, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"ARTICULO 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan: ..."

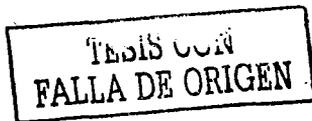
e) Pago definitivo.- El pago definitivo es el realizado por el contribuyente y recibido por la autoridad fiscal con carácter definitivo o concluyente, por derivarse de una autodeterminación no sujeta a verificación. Gregorio Sánchez León, expresa que el pago definitivo por autodeterminación no sujeta a verificación casi no existe en la legislación fiscal federal mexicana. Conforme a la opinión del referido autor, podemos señalar dos modalidades respecto del pago definitivo: "La primera, cuando la autodeterminación no está sujeta a verificación. Segunda, la liquidación que realiza la administración con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerada en Europa como el procedimiento normal de liquidación".⁶³

f) Pago por anticipo.- Por anticipo entendemos una suma de dinero adelantada a cuenta de una cantidad debida. El pago por anticipo se presenta cuando el contribuyente percibe un ingreso gravado por la ley fiscal y cubre al fisco por anticipado una parte proporcional de la contribución generada consistente en un entero o suma determinada a cuenta de la que corresponderá en definitiva.

El pago por anticipo es similar al pago provisional, pero se diferencian en que este último se realiza basándose en estimaciones y sin el conocimiento cierto de si en el futuro se llegará o no a constituir un crédito fiscal, en cambio, el pago por anticipo se realiza con la certeza de que sí se generará un tributo en el futuro y que por medio del pago por anticipo se esta haciendo un pago a cuenta del definitivo. Entonces, podemos hablar de una extinción parcial de la obligación fiscal cada vez que se entrega un anticipo.

g) Pago extemporáneo.- Se le denomina extemporáneo al pago efectuado fuera del plazo otorgado por la ley para realizarlo. Existen dos

⁶³ SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., pág. 200.



modalidades de este tipo de pago: el espontáneo y el derivado de un requerimiento; el primero se realiza sin existir de por medio requerimiento legal alguno y generará recargos accesorios al pago de la contribución; el segundo ocurre cuando sí existe requerimiento legal de cobro por parte del fisco, pero además de generar recargos generará multas impuestas por la autoridad fiscal como accesorias al pago de la obligación principal en calidad de sanción, por no haberse realizado en el tiempo señalado por la ley.

El pago extemporáneo de las contribuciones genera recargos porque implica una lesión en contra del Estado por dejar éste de recibir las dentro del plazo en que lo tenía previsto, sin embargo, existe una excepción contenida en el artículo noveno, primer párrafo, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

“ARTICULO 9. No se causarán recargos de conformidad con el artículo 21 del Código, 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”.

El pago extemporáneo puede tener dos causas, una es la prórroga otorgada por el fisco cuando se conviene que el crédito fiscal sea cubierto fuera del plazo otorgado por la ley; la segunda causa es la mora o retardo por parte del contribuyente.

h) Pago a plazos.- El pago a plazos es el derivado de un acuerdo entre contribuyente y autoridad fiscal respecto de la amortización en el cumplimiento de un crédito fiscal adeudado.

El artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, señala que las contribuciones omitidas como consecuencia de la determinación de la autoridad

fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse dentro de un plazo de 45 días siguientes a aquel en que surta efecto la notificación.

El artículo 66, párrafo primero, del referido código, expresa que las autoridades fiscales a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos -ya sea diferido o en parcialidades- de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de 48 meses, de conformidad con los requisitos señalados en la primera, segunda y tercera fracción del artículo en tratamiento.

La fracción II, del artículo 66, del Código Fiscal de la Federación, indica que la autoridad fiscal exigirá dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la autorización del pago a plazos -ya sea en forma diferida o en parcialidades- la garantía del interés fiscal correspondiente. La fracción III del mismo artículo 66, determina que la autorización del pago a plazos podrá ser revocada en los siguientes casos:

- a) Cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente;
- b) Cuando el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial;
- c) Cuando el contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

En los casos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al contribuyente y le exigirá el saldo insoluto de la deuda mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

No procede la autorización del pago a plazos respecto de contribuciones que sean retenidas, trasladadas o recaudadas por un tercero, ni las que debieron pagarse en el año de calendario en curso o que debieron pagarse seis meses antes al mes en que se solicite la autorización (salvo los casos de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

aportaciones de seguridad social). Tampoco procede la autorización del pago a plazos en las contribuciones que deriven de actividades de importación o exportación.

El pago a plazos, ya sea en parcialidades o en forma diferida, contribuye a la comodidad y facilidad en su cumplimiento por parte de los contribuyentes, por dividirse la carga fiscal en el plazo por ellos solicitado.

4.2. Prescripción

La relación jurídica tributaria como todo fenómeno jurídico presenta una existencia temporal limitada. En ese sentido, la ley limita mediante la prescripción y la caducidad la vida jurídica de las obligaciones fiscales y en consecuencia libra a los contribuyentes de cumplirlas por el simple transcurso del paso de cierto tiempo, bajo las condiciones establecidas en la ley.

La prescripción y la caducidad son las únicas formas de extinguir las obligaciones fiscales con la ausencia de una prestación real en favor del Estado y sin ningún acuerdo entre éste y el contribuyente, ya que como hemos visto, con la realización del pago se cumple una prestación en favor del Estado, y en el caso de la compensación, la condonación y la cancelación como veremos más adelante, el Estado acepta o conviene la extinción de las obligaciones fiscales adeudadas en su favor.

La prescripción y la caducidad son figuras jurídicas legítimas del sistema legal mexicano y pueden operar en beneficio de ambas partes integrantes de la relación jurídica tributaria, o sea, ya del acreedor, ya del deudor tributario.

En primer lugar realizaremos el análisis de la prescripción. El artículo 1135 del Código Civil Federal, señala:

“ART. 1135. Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.”

Asimismo, el artículo 1136 del mismo código contiene las diversas formas de la prescripción:

“ART. 1136. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa.”

La prescripción positiva, también conocida en el Derecho Romano como “Usucapión”, es en esencia un medio de adquirir la propiedad de bienes inmuebles por medio de la posesión de buena o mala fe, cuando se realiza en concepto de propietario y de forma pública, pacífica y continua dentro del plazo señalado por la ley.

La prescripción negativa, en cambio, es la exoneración de obligaciones por no ser exigido su cumplimiento dentro del periodo de tiempo señalado en la ley.

La institución de la prescripción civil es incorporada al Derecho Fiscal. En materia fiscal la prescripción se encuentra regulada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación (y demás artículos aplicables):

“ARTICULO 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se 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. Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

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

El artículo anterior se refiere la prescripción negativa, aún cuando no se plasme el término “negativa”.

Ahora bien, el término “tiempo” significa: “el devenir como sucesión continuada de momentos” o “el periodo de vida al que todo está sujeto en el espacio”; en virtud de lo anterior, toda obligación jurídica tiene un periodo de vida establecido en la ley el cual se agota por el simple transcurso del tiempo. Rodríguez Mejía, acertadamente comenta: “En otras áreas del derecho se dice que la prescripción liberatoria es la muerte del derecho por senilidad. La frase tiene la plasticidad necesaria para que cualquier persona la entienda”.⁶⁴

En ese orden de ideas la prescripción es un hecho natural, sin embargo, es ante todo es un fenómeno jurídico porque es necesario para su consumación el cumplimiento de determinados requisitos.

En primer lugar, es requisito para la consumación de la prescripción fiscal el transcurso del plazo determinado por la ley fiscal, mismo que inicia a partir de la fecha en que el pago puede ser legalmente exigido; el Código Fiscal de la Federación determina el momento preciso en el cual formalmente la obligación fiscal puede ser exigida por la autoridad.

El plazo para la consumación de la prescripción puede sufrir interrupción y ésta producirá el efecto de inutilizar todo el tiempo que hubiere transcurrido. La interrupción sucede cuando la autoridad fiscal realiza gestiones de cobro notificándolas al contribuyente, podemos entender como gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad fiscal que sea notificada al contribuyente dentro del procedimiento administrativo de ejecución. *A contrario*

⁶⁴ RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Porrúa, México, 1994, pág. 88.

sensu, toda gestión de cobro realizada por la autoridad fiscal que no sea debidamente notificada al contribuyente no interrumpirá el plazo de la prescripción. Las gestiones de cobro de la autoridad fiscal impugnadas por el contribuyente que posteriormente sean dejadas sin efecto no interrumpirán el plazo de la prescripción.

El reconocimiento expreso o tácito del contribuyente respecto de las obligaciones fiscales a su cargo interrumpirá el plazo de la prescripción. La renuncia tácita de la prescripción no es abordada por el Código Fiscal de la Federación, por ello de manera supletoria debemos aplicar el artículo 1142 del Código Civil Federal:

“ART. 1142. La renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulta de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido.”

Asimismo el Tribunal Fiscal de la Federación (ahora denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) abundó sobre la renuncia tácita de la prescripción en la siguiente resolución:

PRESCRIPCIÓN. LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DE DECLARACIONES CORRESPONDIENTES A PERIODOS PRESCRITOS IMPLICA RENUNCIA TÁCITA A DICHO BENEFICIO.

Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el 11 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a periodos prescritos es un hecho que implica una renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y, por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente no. 1916/54, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a periodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción definitiva consumada. Este argumento sólo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención de la autoridad

requirente, hicieran la salvedad de que cumplieran con lo ordenado sin perjuicio de la prescripción consumada, lo que no se hizo en los casos a que se refieren los juicios antes citados.

Resolución del pleno de 23 de octubre de 1957.

Resoluciones contradictorias de los juicios 1345//54 y 1916/54

Sentencias del pleno 1949 al primer semestre de 1959. Tomo I. P. 562.

También la doctrina alude a la renuncia expresa y tácita de la prescripción conforme a lo comentado Gregorio Rodríguez Mejía: "Sin embargo, es indudable que en materia fiscal sí existe la renuncia de la prescripción, expresa y tácita. La primera tiene lugar cuando un causante cumple voluntariamente un deber; la segunda, cuando no opone la excepción al serle cobrado el adeudo".⁶⁵

Luego entonces, para que la prescripción consumada se pueda oponer ante la autoridad fiscal en caso de requerimiento de pago, no debe existir de por medio consentimiento alguno por parte del contribuyente en cumplir lo requerido ya que de lo contrario se configuraría la renuncia tácita de la prescripción y se harían exigibles la obligaciones fiscales prescritas. En el caso anterior, más bien, el contribuyente debe oponer desde un principio la excepción perentoria de prescripción consumada en contra de la obligación requerida.

En tratándose del requerimiento de documentos cuyo plazo de prescripción ha consumado, existen dos opciones por parte del contribuyente; la primera es oponer simple y llanamente la prescripción como excepción perentoria; la segunda, consiste en presentar por voluntad propia los documentos requeridos por la autoridad fiscal pero bajo la manifestación expresa de que son presentados sin perjuicio de la prescripción consumada que ha operado en su favor, evitando de ésta manera configurar una renuncia tácita a la prescripción consumada.

⁶⁵ Ibidem, págs. 88 y 89.

La suspensión en el plazo de la prescripción no es aludido por el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, de la naturaleza jurídica de esta figura y del artículo primero del mismo código, se desprende que la suspensión de la prescripción fiscal se regula supletoriamente conforme a los artículos 1165 al 1167 del Código Civil Federal.

Hemos comentado que la prescripción también puede operar en favor del Estado, esto sucede cuando la autoridad fiscal se convierte en deudora del contribuyente, p. ej. cuando éste último le solicita la devolución de un pago de lo indebido fuera del plazo señalado en la ley para solicitarlo. El párrafo undécimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala que la obligación de devolver prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal, luego entonces, el plazo aplicable a la prescripción del derecho a la devolución del pago de lo indebido se consume en el plazo cinco años, de conformidad con el artículo 146 del código en tratamiento. También le es aplicable la renuncia expresa o tácita de la prescripción al Estado cuando tiene la calidad de deudor.

Es necesario subrayar las dos formas en las cuales se puede ejercitar la prescripción fiscal consumada:

- a) A través de una excepción procesal.- Cuando el fisco pretende cobrar un crédito fiscal ya prescrito, el contribuyente (o el Estado en su caso) debe hacer valer la prescripción consumada como una excepción procesal a través de los diversos recursos administrativos o medios de impugnación concentrados en la ley fiscal;
- b) Como una acción (solicitud administrativa).- Cuando se consuma la prescripción en favor de cierta obligación fiscal, el contribuyente puede solicitar a la autoridad la confirmación de esta prescripción consumada en su favor mediante una declaratoria de prescripción.

Los efectos de la consumación de la prescripción de un crédito fiscal en favor de los contribuyentes son (como se desprende del artículo 146 del Código Fiscal de referencia), además de la extinción de la suerte principal, la extinción de sus accesorios, o sea, las multas, recargos y gastos de ejecución así como los intereses generados en virtud de su actualización.

Por otra parte, el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación se refiere a la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (p. ej. el delito de contrabando o el de defraudación fiscal, contenidos en los artículos 102 y 108 respectivamente, del Código Fiscal referido). La acción penal aludida prescribe en tres años a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente, y en caso de que no lo tenga, el plazo será de cinco años, mismo que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

Como resumen general podemos citar lo expresado por Adolfo Arrija Vizacaino, en materia de prescripción: "La prescripción es 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 o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó. La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; siendo de hacerse notar que el plazo para que se consume esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el

reconocimiento expreso o tácito por parte de éste último respecto de la existencia del crédito”.⁶⁶

4.2.1. Caducidad

La caducidad es un medio de extinción de las obligaciones en general, por el no ejercicio de una acción o derecho dentro del tiempo señalado por la ley. El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación regula la institución de la caducidad en materia fiscal, en donde se describen las circunstancias en que ésta puede operar.

En términos del primer párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la caducidad es un medio de extinción de la facultad de revisión de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

La caducidad, en semejanza con la prescripción produce el efecto de extinguir obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes por el simple paso del tiempo. Existe una marcada división doctrinal en cuanto a señalar un distingo entre las instituciones de la prescripción y la caducidad; en tanto una corriente doctrinal asegura que no existe distingo alguno entre ellas, otra corriente asienta que ambos términos son diferentes en cuanto a su concepto. Sin embargo, optamos por la corriente que manifiesta diferencia entre ambas figuras jurídicas.

La Enciclopedia Jurídica Omeba, manifiesta lo siguiente acerca de la caducidad: “En sentido etimológico, llámase caduco, del latín *caducus*, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable. Se dice que ha caducado, de 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

⁶⁶ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 527.

terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser... En el terreno jurídico, y concretándonos a la caducidad de derechos y acciones, por ser lo más general e interesante, se puede definir en principio como la pérdida de un derecho o acción por su no ejercicio durante el plazo señalado por la ley o la voluntad de las partes".⁶⁷

Entre la prescripción y la caducidad existe una marcada diferencia legal en torno al sujeto que puede beneficiarse de ellas. La prescripción puede aplicar en favor tanto del Estado como del contribuyente, sin embargo, la caducidad solamente puede ser aplicada en favor del contribuyente.

El plazo que debe transcurrir para que se consume la caducidad es generalmente de cinco años, conforme al primer párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, pero en determinados casos el plazo podrá ser de tres o hasta diez años, como veremos más adelante.

Las fracciones I, II, III y IV del referido artículo 67, señalan correspondientemente el momento a partir de cual empieza a correr el plazo de cinco años para la consumación de la facultad de revisión de la autoridad fiscal. En todos los casos, el plazo comienza a contar a partir del día siguiente al que se realice el acto o actividad citadas en las referidas fracciones.

La fracción primera del artículo referido alude a la presentación de declaraciones de ejercicios fiscales completos, cuando el contribuyente tenga obligación de presentarlas. En este caso, la facultad de determinación de la autoridad fiscal se extinguirá por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas a la de presentar declaración del ejercicio. Lo anterior contribuye a la certidumbre de la

⁶⁷ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo II, Op. cit., págs. 481 y 482.

extinción de ejercicios fiscales completos una vez caducada la facultad de determinación de la autoridad fiscal. En tratándose de declaraciones complementarias, el computo se empieza a contar a partir del día siguiente al de su presentación, y sus efectos recaerán solamente sobre los conceptos modificados contenidos en la declaración complementaria.

En cuanto a la fracción segunda del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se menciona que el plazo para la extinción de la facultad de determinación de la autoridad fiscal inicia a partir del día siguiente al que se presentó o debió haberse presentado una declaración o aviso correspondiente a una contribución de las no calculadas por ejercicios; un segundo caso mencionado en ésta fracción señala que el citado plazo inicia a partir del día que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

Esta fracción segunda del artículo 67 analizada en el párrafo anterior, alude a contribuciones de tipo instantáneas, a diferencia de la fracción primera del mismo artículo referida a las contribuciones de tipo periódicas las cuales son calculadas por periodos o ejercicios señalados en la ley. En esta línea de pensamiento, por cada hecho generador de la obligación fiscal se da lugar a un nuevo computo del plazo para la extinción de la facultad de determinación de la autoridad fiscal, y en caso de consumarse extinguirá únicamente a esa misma obligación.

La tercera fracción en análisis, del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, consigna como inicio del plazo para la extinción de la facultad de determinación de la autoridad fiscal, en tratándose de infracciones a las disposiciones fiscales, el día siguiente a partir del cual se hubieren cometido éstas. Si la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el plazo inicia a partir del día siguiente en que hubiere cesado la consumación o realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

La cuarta y última fracción a analizar del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, concierne al incumplimiento de una obligación garantizada por medio de fianza, en este caso, el inicio para computar el plazo de la extinción de la facultad de determinación de la autoridad fiscal es el día siguiente al que se levante el acta del incumplimiento, lo cual se debe notificar a la empresa afianzadora que corresponda.

Existen casos específicos en que el plazo para que se consume la caducidad es diferente al plazo de cinco años mencionado anteriormente. El párrafo sexto del multicitado artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, refiere que el plazo para ser consumada la extinción de la facultad de determinación de la autoridad fiscal será de 10 años cuando:

- El contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes. Esto es así debido a la desventaja en que se encuentra la autoridad fiscal al revisar contribuciones omitidas o infracciones cometidas por parte de sujetos sobre los cuales no tiene control registral;
- El contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación. En ese sentido, el artículo 30, párrafo tercero, del código en comentario, manifiesta que la contabilidad debe conservarse por el contribuyente durante el plazo que de conformidad con el artículo 67 del mismo Código sea señalado como plazo para la consumación de la extinción de las facultades de revisión por parte de la autoridad fiscal, o sea 5 años, pero en este caso al no ser llevada o no conservarse la contabilidad durante el tiempo referido, el plazo para que se consume la caducidad será de 10 años. Lo anterior facilita la tarea de la autoridad fiscal al tener un plazo más amplio para revisar las

contribuciones omitidas o infracciones cometidas por parte del contribuyente, quien en virtud de no contar con asientos contables o no conservarlos durante el plazo ordenado provoca un mayor grado de dificultad y consumo de tiempo para su revisión;

- En los ejercicios fiscales en los que el contribuyente no presente alguna declaración estando obligado a presentarla, el plazo de 10 años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado; sin embargo, cuando sin previo requerimiento el contribuyente presente de manera espontánea la declaración omitida, el plazo para que opere la caducidad será de cinco años, sin que el plazo que transcurrió entre el momento en que tenía la obligación de presentarla y el momento en que la presentó de manera espontánea sumado al plazo de cinco años que acabamos de anotar, exceda de diez años. Para efectos del código en cuestión, los pagos provisionales no son considerados como declaraciones del ejercicio.

Por su parte, el párrafo séptimo del mismo artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, refiere que el plazo para ser consumada la extinción de la facultad de determinación de la autoridad fiscal, será de 3 años cuando:

- Resulte insuficiente la garantía de interés fiscal otorgada por los responsables solidarios a que se refiere el artículo 26, fracción III del mismo código, en cuyo caso el plazo inicia a partir de que dicha garantía resulte insuficiente.

Ahora bien, para la autoridad tributaria resulta negativa la Institución de la caducidad como medio de extinción de su facultad de determinación, porque limita temporalmente su poder de revisión y sanción.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Emilio Margáin Manautou, comenta: “Al incorporar nuestra legislación fiscal federal la figura de la caducidad, primero en la Ley del Impuesto sobre la Renta y después en el Código Fiscal de la Federación... se ha cometido un grave error en perjuicio del fisco, ya que haga lo que haga éste para verificar lo declarado por un contribuyente si dentro del plazo de cinco años no lo determina y notifica diferencias de contribuciones a su cargo, esos actos no interrumpen el plazo y al finalizar el mismo la acción fiscal habrá caducado... 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”.⁶⁸

Margáin Manautou, explica que el legislador contribuye a alentar en cierto modo la evasión fiscal, ya que señala en la ley un plazo de solamente cinco años para la facultad de determinación de la autoridad, mismo que no es suficiente dada la gran cantidad de contribuyentes existentes, lo cual como es lógico resulta en detrimento del Estado. No coincidimos en el citado planteamiento, el mismo autor cuando escribe acerca de la prescripción, manifiesta: “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... En bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de las autoridades para determinar o exigir

⁶⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Op. cit., págs. 299 y 300.

prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción”.⁶⁹

En la anterior cita, si bien el autor está haciendo referencia a la prescripción, comenta el derecho de la autoridad fiscal a determinar prestaciones fiscales en contra de los contribuyentes, tema central de la caducidad. Acertadamente, el autor asume la necesidad de que ambas partes (acreedor y deudor) realicen con diligencia sus tareas fiscales (independientemente de la carga de trabajo que soporten). De concretarse en la realidad lo referido por el autor, la caducidad es una institución afortunada que cumple con la función originalmente planteada por los legisladores.

Asimismo, por parte de la autoridad fiscal y específicamente por parte del SAT (Servicio de Administración Tributaria), debe existir una mejor política de control y planeación en la recaudación de los impuestos, toda vez que derivado de un mal ejercicio de estas actividades, a la fecha subsisten importantes rezagos en este rubro de la actividad financiera del Estado, causando un gran perjuicio económico en contra suya.

““En México, la mitad del potencial recaudatorio se pierde en evasión, elusión, fraudes y otros tipos de incumplimientos tributarios, establece el Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE). En el estudio realizado por Marcelo Bergman, titulado “La capacidad de recaudar impuestos del gobierno mexicano: ¿El tema previo a la reforma fiscal? se destaca... “El SAT es una organización débil que ha mostrado poca capacidad para combatir la evasión y el fraude, por el legado institucional de la política mexicana, pero también por falta de una política clara y sostenida que apunte a la detección y sanción de fraudes”... “El 90% de los actos de fiscalización del SAT son revisiones documentales ocasionales y muy pocas son auditorías con detenimiento”...”

⁶⁹ Ibidem, pág. 293.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Pruebas hay: con un PIB casi igual en términos reales en 1994 y 1996, la recaudación del IVA fue muy similar en ambos años, aunque la tasa impositiva fue 50% mas alta.⁷⁰

Ahora bien, el plazo de la caducidad puede ser objeto de suspensión más no de interrupción. Los párrafos octavo, noveno y décimo nuevamente del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece las reglas para la suspensión en el plazo de la caducidad. El plazo para la consumación de la caducidad, se suspende:

- Cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del mismo código (requerimiento de contabilidad para su revisión, visitas domiciliarias, revisión de dictámenes elaborados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes), o sea, que durante el tiempo en que se desarrollen estos actos de comprobación no se computará el plazo de la caducidad;
- Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; y
- Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente de cambio de domicilio fiscal, o bien cuando lo hubiere señalado de manera incorrecta (en discrepancia con el

⁷⁰ SOTO, Orquídea, "Pierde SAT mitad de la recaudación", EL UNIVERSAL, Sección Finanzas, 22 de Enero de 2003, pág. B6.

artículo 20 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). En éste caso, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

La suspensión del plazo de caducidad con motivo del ejercicio de las facultades de determinación de la autoridad fiscal inicia con su notificación correspondiente, y concluye cuando la resolución definitiva es notificada al contribuyente. Como condición para que surta efectos legales la suspensión del plazo de caducidad, cada seis meses se debe levantar cuando menos una acta parcial o bien la final, de lo contrario se considerará que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de las citadas actas en los casos de huelga o fallecimiento del contribuyente, conforme a las fracciones primera y segunda, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Como última disposición reguladora de la suspensión en el plazo de la caducidad, la décima fracción del mismo artículo 67 en tratamiento, destaca que el plazo de suspensión de la caducidad por motivo de las facultades de determinación de la autoridad fiscal adicionado al plazo que no la suspende, no debe exceder de diez años.

Tratándose de visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad en las oficinas de la propia autoridad fiscal (visitas que estén sujetas a un plazo máximo de seis meses con la posibilidad de dos ampliaciones por periodos iguales), el plazo que suspende la caducidad por estos motivos de comprobación adicionado con el plazo que no suspende la caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Transcurrido el plazo señalado por la ley, los contribuyentes podrán solicitar en vía administrativa la declaración por parte de la autoridad fiscal de que ha operado en su favor la caducidad. En ese orden de ideas, también podrá

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

ser opuesta la consumación de la caducidad como defensa procesal contra actos de autoridad caducos derivados de su facultad de determinación.

Raúl Rodríguez Lobato, sintetiza el concepto de caducidad: "En síntesis, podemos decir que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas".⁷¹

Concordamos con Adolfo Arrijo Vizcaino, quien señala que la caducidad ha perdido su verdadera esencia en relación con el Código Fiscal de 1967: "Sobre estas bases la caducidad, para toda clase de efectos prácticos, ha dejado de existir como figura jurídica en el Código Fiscal de la Federación, puesto que si la misma surgió en el Código de 1967 como un medio de extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales cuyo plazo de consumación no podía estar sujeto, en ningún caso y bajo ninguna circunstancia, a interrupción ni suspensión, al suspenderse ahora dicho plazo por periodos de diez años, la caducidad pierde su verdadera naturaleza jurídica al dejar de ser un instrumento de seguridad legal para los contribuyentes en lo concerniente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para convertirse en un medio de fiscalización que se extiende en perjuicio de los propios contribuyentes por el mayor tiempo posible".⁷²

En razón de lo anterior, proponemos que el actual apartado legal concerniente a la suspensión en el plazo de consumación de la caducidad sea inoperante, tal y como el Código Fiscal de 1967 lo establecía.

⁷¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 175.

⁷² ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., pág. 534.

4.2.2. Diferencias y semejanzas entre prescripción y caducidad fiscal

Abundamos los distingos y semejanzas existentes entre las figuras de la prescripción y la caducidad, con el propósito de comprenderlas de mejor forma.

Enseguida, hacemos notar las semejanzas entre la prescripción y la caducidad.

La prescripción y la caducidad se asemejan en que ambas:

- Extinguen las obligaciones fiscales en virtud del transcurso de cierto tiempo;
- Señalan un plazo de cinco años para su consumación salvo excepciones determinadas;
- Se pueden incoar mediante acciones en la vía administrativa y como excepciones procesales;
- Pueden derivarse de la negligencia de las partes al no ejercitar un derecho o facultad;
- No operan de oficio, es necesario el reconocimiento de la autoridad tributaria.

En cuanto a las diferencias encontramos las siguientes:

- La prescripción es una institución derivada de un derecho sustantivo, en tanto que la caducidad es una institución de carácter procedimental; como consecuencia la primera implica la pérdida del derecho a requerir determinada contribución, en tanto que la segunda implica la pérdida de una acción o atribución ya sea de la facultad de determinación de la autoridad fiscal. o bien del derecho de los contribuyentes para promover medios de impugnación;

- La prescripción admite interrupción y suspensión en su plazo de consumación, en cambio la caducidad conforme a la ley vigente solo admite la suspensión;
- La prescripción se refiere a créditos fiscales y sus accesorios, determinados y exigibles, en cambio la caducidad se refiere a la facultad de determinación de la autoridad fiscal;
- La caducidad tiene lugar cuando todavía no existe un crédito fiscal en favor de la autoridad fiscal mientras que la prescripción solo tiene lugar cuando ya existe un crédito fiscal en favor del Estado.;
- El cómputo para que inicie el plazo para la consumación de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que se hace exigible el crédito fiscal, en cambio el cómputo para que se inicie el plazo para la consumación de la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nacen las facultades de revisión de la autoridad fiscal; y
- El plazo para la consumación de la caducidad puede ser de 3, 5 y 10 años, el de la prescripción solo puede ser de 5 años (En la prescripción de infracciones y delitos fiscales perseguibles por querrela de la SHCP el plazo puede ser de 3 y 5 años, y en los demás casos se estará a lo dispuesto por el Código Penal en materia Federal).

4.3. Compensación

La compensación es una institución derivada del Derecho Civil. El artículo 2185 del Código Civil Federal, establece:

"ART. 2185. Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho."



La compensación en materia civil es un mecanismo jurídico en virtud del cual se extinguen obligaciones líquidas y exigibles, generalmente por el acuerdo de voluntades entre acreedor y deudor, cuando ambos se colocan recíprocamente en dichos supuestos. Luego entonces, el principio de la compensación es la extinción de obligaciones, ya por la vía legal, convencional, facultativa o judicial, cuando dos personas resulten ser recíprocamente acreedores y deudores.

Joaquín Martínez Alfaro define la compensación legal en materia civil con las siguientes palabras: "Compensación legal es una causa extintiva de las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas son deudores y acreedores recíprocos, por su propio derecho, respecto a créditos líquidos y exigibles cuyo objeto consiste en bienes fungibles y produce el efecto de extinguir las deudas hasta la cantidad que importe la menor".⁷³

En similares términos podemos definir a la compensación en materia fiscal como una forma de extinguir obligaciones fiscales entre contribuyente y Estado, mediante el cruzamiento de ellas, cuando sean recíprocamente líquidas y exigibles, con el objeto de lograr la extinción de la que importe menor cantidad, liquidando esta obligación en forma total y la que subyace en forma parcial.

En la doctrina fiscal existen opiniones encontradas en cuanto a si la figura de la compensación se debe restringir o prohibir. Tesoro, opone los siguientes argumentos para restringir o prohibir la compensación: a) la necesidad de recaudar rápidamente los tributos; b) la distinta naturaleza del crédito del Estado y de los créditos de los particulares, y c) que no son ejecutables los créditos contra el Estado.⁷⁴ Consideramos validas estas razones, sin embargo, concordamos con la opinión de Berliri, al considerar que la

⁷³ MARTINEZ ALFARO, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Op. cit., pág. 341.

⁷⁴ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., pág. 573.

admisibilidad de la compensación como forma de extinción de las obligaciones fiscales (y de cualquier otra forma de extinción), no debe sustentarse o negarse sobre la base de principios de carácter apriorístico, sino en base a la ordenación positiva de cada país⁷⁵ (e incluso de cada época o situación social).

Conforme al Código Fiscal de la Federación, la compensación fiscal sí es aplicable en México, y se regula por los artículos 23 y 24 del citado ordenamiento. Del análisis del primer artículo referido, relacionamos los siguientes puntos esenciales, acerca de la compensación fiscal:

1. Solamente procede como opción para los contribuyentes obligados al pago mediante declaración;
2. La compensación opera en adeudos propios, o por retención a terceros, pero deben derivar de una misma contribución (incluyendo sus accesorios), o sea, cuando se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho;
3. Primero se deben actualizar las cantidades adeudadas, luego se compensan desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor del contribuyente, hasta aquel en que la compensación se realice;
4. Se debe presentar un aviso de compensación a la autoridad tributaria dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se realice.

En cuanto al segundo punto señalado, respecto al requisito de derivar de una misma contribución las cantidades a compensar, no se aplicará dicha norma en los dos siguientes casos:

⁷⁵ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, vigésimo primera edición, Marcial Pons, España, 1999, pág. 435.

1. En los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca, mediante reglas de carácter general; y
2. Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En lo referente a los dos anteriores casos, se puede compensar cualquier Impuesto Federal en favor del contribuyente contra el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado a su cargo, con excepción de los causados por operaciones de comercio exterior, todo esto, condicionado a que se cumplan los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

El Código Fiscal de la Federación prevé el caso de los contribuyentes que por error, por dolo o por otra circunstancia semejante efectúen la compensación. En estos casos, además de que no se consumará la compensación se causarán recargos en las cantidades compensadas indebidamente y además se actualizarán.

La compensación es improcedente en caso de cantidades cuya devolución se haya solicitado con anterioridad al momento en que se pretende compensar, o cuando hubiere prescrito la acción para devolverlas.

En el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación, establece que también es aplicable la compensación de créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, el Distrito Federal, los Municipios y los organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias (excepto sociedades nacionales de crédito) por la otra. En las compensaciones con Estados y municipios se requerirá previo acuerdo de éstos.

Sergio Francisco de la Garza, manifiesta los presupuestos a cumplirse en la compensación para que ésta proceda:

- I. *Reciprocidad y propio derecho.* Es necesario que los acreedores y deudores lo sean por propio derecho y obligación propia, conforme al artículo 2185 del Código Civil Federal;
- II. *Principalidad de las obligaciones.* Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes, es decir, la compensación no opera respecto de los accesorios de las contribuciones sino solamente respecto de los créditos principales;
- III. *Fungibilidad.* Los créditos fiscales a compensar deben ser en dinero y no en especie;
- IV. *Liquidez.* Los créditos fiscales a compensar deben ser líquidos, o sea, aritméticamente determinados;
- V. *Exigibilidad y firmeza.* Los créditos compensables deben constituir deudas cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho;
- VI. Debe existir *libre disposición de los créditos*, y no estar sujetos a embargo o gravamen alguno que limiten su libre disposición;
- VII. *Procedencia.*- La compensación debe de proceder de acuerdo con la ley o código aplicable a cada impuesto.⁷⁶

En los casos de imputación por existir varias deudas a compensar (hemos mencionado que la compensación puede ocurrir entre dos o más deudas), debemos aplicar supletoriamente los artículos 2196 y 2093 del Código Civil Federal:

⁷⁶ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. cit., págs. 573 y 574.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

“ART. 2196. Si fueren varias las deudas sujetas a compensación se seguirá, a falta de declaración, el orden establecido en el artículo 2093.”

“ART. 2093. Si el deudor no hiciere la referida declaración, se entenderá hecho el pago por cuenta de la deuda que le fuere más onerosa entre las vencidas. En igualdad de circunstancias, se aplicará a la más antigua, y siendo todas de la misma fecha, se distribuirá entre todas ellas a prorrata.”

4.4. Condonación

Margain Manautou, afirma: “La condonación como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la “remisión de la deuda” del Derecho Privado. En efecto, la condonación es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas. Como se aprecia, la condonación procede sólo en casos especiales”⁷⁷.

Como podemos deducir, condonar es sinónimo de perdonar, remitir, eximir y consultar. Por ende, la condonación implica un perdón por parte del Estado respecto de las obligaciones fiscales que regularmente el contribuyente debe cumplir, en otras palabras, un olvido total por parte de la autoridad tributaria respecto de las obligaciones que conforme a derecho tiene la obligación y derecho de exigir a los contribuyentes.

El fundamento jurídico de la condonación son los artículos 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación; el artículo 39 se ocupa de la condonación de

⁷⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Op. cit., pág. 288.

contribuciones y sus accesorios; el artículo 74 se refiere específicamente a la condonación de multas.

Ahora bien, existe un parteaguas subjetivo referente a cuales autoridades pueden autorizar la condonación de las obligaciones fiscales. La fracción primera del referido artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, ubica en el Ejecutivo Federal la facultad de autorizar la condonación parcial o total de las contribuciones y sus accesorios, así como autorizar su pago a plazos ya diferido o en parcialidades, en tanto que el artículo 74 señala a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la encargada de condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Como conclusión, en materia Federal únicamente el Ejecutivo Federal y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son las autoridades facultadas para condonar contribuciones y sus accesorios respectivamente. El Ejecutivo Federal podrá condonar en forma colectiva contribuciones y sus accesorios, en cambio, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público solamente podrá condonar en forma individual multas por infracciones a las disposiciones fiscales.

Como hemos visto, en la doctrina existen opiniones que sostienen la similitud entre la condonación fiscal y la remisión de la deuda en materia civil regulada en el artículo 2209 del Código Civil Federal. No obstante, existe una marcada diferencia entre ambas figuras debido a la fuente de su motivación, aun cuando exista similitud en algunas de sus características.

En efecto, tanto de la condonación fiscal como de la remisión de deuda civil emanan como características similares "la renuncia" y "el perdón" de una deuda en forma total o parcial (estos términos no son sinónimos, la renuncia es un acto unilateral y el perdón en cambio, exige la bilateralidad para su perfeccionamiento). Sin embargo, la fuente de la motivación para la remisión de civil es la gratuidad, o sea, un acto de beneficencia, un acto matizado por un *animus* altruista; el acreedor civil dimite de su derecho y entiende que no recibirá

nada a cambio. Manuel Bejarano Sanchez y Rafael Rojina Villegas, opinan que en nuestro Derecho la remisión de deuda tiene un fuerte tono de liberalidad, y sería insólita su realización por una causa egoísta.⁷⁸ En cambio, la fuente de la motivación para la condonación fiscal por parte del Ejecutivo Federal es en primer lugar como se deduce del artículo 39, fracción primera, del Código Fiscal para la Federación, la constitución de un seguro para la autoridad tributaria respecto de la fuente de sus tributos en cierto territorio y en cierta época, así como de la generación y conservación de empleos que indirectamente constituyen también una fuente de tributos, y por último, del cumplimiento de uno de sus múltiples fines sociales y económicos.

Para mayor abundamiento analizaremos textualmente la referida fracción primera del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, en donde se puede observar cual es la fuente de la motivación de la condonación fiscal:

“ARTICULO 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.”

Como podemos observar, la condonación consiste en un acto de perdón parcial o definitivo por parte del Ejecutivo Federal respecto de contribuciones y sus accesorios, cuando se afecte o se trate de impedir que se afecte determinado territorio por causas de fuerza mayor, o por otra

⁷⁸ Cfr. BEJARANO SANCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, Op. cit., pág. 498.

circunstancia. A éste respecto, concordamos con lo asentado por Gregorio Sánchez León, al comentar que debió agregarse en la fracción anterior los fenómenos telúricos y volcánicos tan frecuentes en nuestro país.⁷⁹

En atención a lo anterior, podemos afirmar que la finalidad de la condonación fiscal es el aseguramiento de los intereses del Estado, ya que al otorgarse en virtud de circunstancias provocadas por causa de fuerza mayor u otras similares, el contribuyente beneficiado (durante un periodo determinado) no verá menguado en demasía o incluso perdido su patrimonio por tener que cubrir además del pago de las contribuciones normalmente enteradas al fisco, los gastos de recuperación derivados de alguna catástrofe, y en ese sentido, el Estado al coadyuvar para impedir la extinción de determinado sector productivo, ramo o actividad económica del país, obtendrá como beneficio la permanencia de éstos, los cuales generarán contribuciones en lo futuro al terminarse el periodo condonado, y entonces el Estado podrá volver a exigir a los contribuyentes el normal cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En conclusión, la condonación constituye un seguro para el Estado respecto de la fuente de sus ingresos tributarios en cierta época y territorio, lo cual por supuesto no habla de gratuidad en esta figura.

Como requisito esencial de la condonación es necesario que el Ejecutivo Federal la autorice mediante resoluciones de carácter general; *a contrario sensu*, la condonación no puede ser otorgada a título particular, de lo contrario se originaría un trato desigual e inequitativo para los contribuyentes e incluso podría generarse un probable ejercicio caprichoso de ésta facultad por parte del Ejecutivo.

⁷⁹ Cfr. SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Op. cit., pág. 216.

CONDONACION DE MULTAS POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO (ARTICULO 74 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

Como hemos visto, la autoridad encargada de autorizar la condonación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De conformidad con el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la fuente de la motivación para el otorgamiento de la condonación de multas debe originarse en las circunstancias de cada caso en particular, así como en los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción; en ese sentido, dependiendo del caso la autoridad fiscal decidirá discrecionalmente si otorga la condonación, ya sea en forma total o parcial, de la multa impuesta al contribuyente, o en definitiva no la otorga.

A diferencia de la condonación otorgada por el Ejecutivo Federal, la realizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se puede otorgar de manera individual, y en este caso debe mediar previa solicitud del contribuyente. Esta solicitud no constituye instancia y una vez resuelta no podrá ser impugnada por los medios de defensa señalados en el Código Fiscal de la Federación, luego entonces, solamente podrá ser atacada mediante Juicio de Amparo.

Solo son susceptibles de condonación las multas que hayan quedado firmes. Asimismo, las multas cuyo acto o actos administrativos conexos sean objeto de impugnación al momento de solicitarse tampoco podrán ser condonadas. La solicitud de condonación de determinada multa o multas adicionada a la garantía del interés fiscal respectivo da lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

El punto toral del análisis de este apartado es la facultad discrecional ("Sub lege libertas", libertad pero sometida a la ley) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar multas a los contribuyentes. El Código Fiscal de la Federación señala como requisito para la Secretaría de Hacienda y Crédito

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Público al condonar multas, la obligación de apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso en particular y los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción, ésto debido a que cuando se condonan las multas en forma individual se debe tener como marco principal atemperar en lo posible el rigor de la ley, adecuando la sanción y su condonación total o parcial a la situación concreta y real de cada infractor.

En resumen, la decisión de condonar multas individualmente, ya sea en forma parcial o total, corresponde únicamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, decisión que ejecutará de manera discrecional, en ese orden de ideas, a pesar de no estar sometida a un reglamento específico la facultad discrecional de condonar multas, la autoridad fiscal al ejercerla deberá hacerlo con fundamentos legales razonables, toda vez que el contribuyente inconforme podrá interponer Juicio de Amparo en contra de la negativa de la autoridad fiscal a la condonación de una multa, o por el otorgamiento de un porcentaje menor en la condonación de la misma, como se puede observar en la siguiente resolución:

"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 inexactas 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.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, tercera parte, Segunda Sala, Tesis jurisprudencial No. 396, pág. 653."

En suma, esta facultad discrecional de la autoridad fiscal debe ser ejecutada en forma correcta ya que es susceptible de ser censurada por el Poder Judicial de la Federación en caso de inconformidad del contribuyente. En la doctrina se propone que la referida facultad discrecional sea ejecutada en forma justa, imparcial, libre de intereses, honrada, lógica y procedente, de acuerdo a las reales condiciones de cada caso en particular.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Consideramos necesaria la eliminación de la facultad discrecional de la SHCP para condonar multas, con fundamento en dos aspectos prácticos que enseguida oponemos. En primer lugar, esta facultad discrecional alienta la corrupción en determinados casos, por ser intrínsecamente aquella un vehículo de poder individualizado en favor del funcionario que la autoriza; en segundo lugar, a pesar de poder ser censurada esta facultad discrecional mediante Juicio de Amparo, en determinados casos de inconformidad los contribuyentes no lo solicitarán, cuando se trate de multas cuyo monto sea mínimo y se considere aceptable pagarlas, a pesar de ser consideradas infundadas o injustas.

Proponemos que la autorización de la condonación de multas, ya sea en forma total o parcial, se regule mediante un reglamento que derive de la lógica y la experiencia surgida de los casos anteriores. En este caso la condonación de multas derivaría de la aplicación de un ordenamiento escrito y no de la aplicación discrecional de determinado funcionario. Lo anterior podría aplicarse tanto en el ámbito federal como en el estatal, municipal y del Distrito Federal.

CONDONACION PARCIAL, EN CASO DE CONTRIBUYENTES SUJETOS A PROCEDIMIENTO DE CONCURSO.

El artículo 146-B, del Código Fiscal de la Federación, regula la condonación parcial de créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil. Como primer requisito es necesaria la existencia de previo convenio entre el comerciante sujeto a concurso y sus acreedores, de conformidad con las leyes respectivas. Una vez cumplida dicha exigencia, la condonación parcial se regulará por las dos fracciones del referido artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación, a continuación transcritas:

"ARTICULO 146-B ... I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas."

Este tipo de condonación se refiere en sentido estricto a contribuyentes sujetos a procedimiento concursal, y es la única modalidad de la condonación en la cual el contribuyente tiene la certeza de que la obtendrá siempre y cuando se adecue a la norma fiscal invocada; su espíritu es regular y auxiliar a los contribuyentes que por determinada circunstancia sufran los embates económicos y procesales derivados de su estado concursal.

4.5. Cancelación

Cancelar significa: "Anular, dejar sin validez, espacialmente un documento o una obligación que tenía autoridad o fuerza".⁸⁰ En la doctrina se califica a la cancelación como una forma de extinguir obligaciones fiscales, sin embargo, en la legislación fiscal mexicana vigente la cancelación solo puede extinguir parcialmente los créditos fiscales, como veremos más adelante.

La cancelación es un acto administrativo de la autoridad tributaria mediante el cual se extingue un crédito fiscal considerado incobrable o de cobro

⁸⁰ El Pequeño Larousse Ilustrado, "Diccionario Enciclopédico", Op. cit., pág. 193.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

incosteable. Solamente los créditos fiscales podrán ser objeto de cancelación, por lo tanto, la cancelación no opera sobre obligaciones fiscales formales.

El primer párrafo del artículo 146-A, del Código Fiscal de la Federación, expresa de la cancelación:

“ARTICULO 146-A. 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.”

El fin de la cancelación no es perdonar al deudor tributario, más bien, es la conveniencia de no cobrar determinados créditos fiscales en virtud de su incosteabilidad o incobrabilidad.

La cancelación fiscal es considerada una institución *sui generis* respecto de la figura de la cancelación en otras ramas del Derecho. La cancelación fiscal es una institución ampliamente atacada en la doctrina tanto por su denominación como por su calificación de poder extinguir obligaciones fiscales. Como hemos visto, la acción o efecto de cancelar significa anular o dejar sin validez un documento u obligación que tenga autoridad o fuerza. En ese sentido, cuando es otorgada la cancelación de carácter fiscal respecto de un crédito fiscal, precisamente debería de anular o dejar sin validez tal deuda tributaria y en consecuencia ser considerada como saldada o extinguida.

No obstante lo anterior, la última fracción del referido artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, menciona que la cancelación de los créditos a que se refiere dicho artículo no libera de su pago a los contribuyentes. En vista de ello, creemos que es inadecuado el término “cancelación”. La cancelación de carácter fiscal, en realidad no cancela en forma definitiva crédito fiscal alguno, más bien lo suspende, o sea, lo extingue temporalmente, pudiendo ser cobrado nuevamente en cualquier momento ulterior al que se declaró cancelado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Entonces, la cancelación más bien debe considerarse como una forma de suspensión de las obligaciones fiscales, o una forma de extinción temporal de las mismas.

De conformidad con lo anterior, Luis Humberto Delgadillo, menciona: "Dentro de la materia de extinción de los créditos fiscales aparece indebidamente el tema de la cancelación, también llamado inadecuadamente de esta forma. Decimos que es indebido tanto su ubicación como su nombre, porque en realidad no cancela obligación alguna".⁸¹

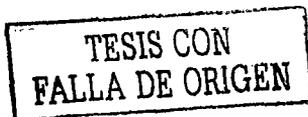
La cancelación no suspende ni interrumpe la prescripción fiscal, en ese sentido, a pesar de ser indefinido el tiempo que pueden durar cancelados los créditos fiscales, de consumarse la prescripción, esta última se podrá oponer como excepción perentoria (por haberse extinguido la obligación fiscal) en caso de que le sea requerido al contribuyente el pago de créditos cancelados con anterioridad. Por ello, podemos considerar a la figura de la cancelación como un paso a la extinción de los créditos fiscales, en conjunción con la prescripción y solo en caso de que ésta se consume.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la única autoridad facultada para cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, y solamente en caso de incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios del mismo.

Conforme al segundo párrafo del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales considerados incosteables en su cobro son los siguientes:

- Aquellos, cuyo importe sea menor o igual al equivalente en moneda nacional de 200 Unidades de Inversión;

⁸¹ DELGADILLO, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. cit., pág. 133.



- Aquellos, cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional de 20,000 Unidades de Inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito; y
- Aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o menor a su importe.

Conforme al tercer párrafo del artículo 146-A en tratamiento, se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios, que:

- No tengan bienes muebles o inmuebles embargables para cubrir su crédito fiscal adeudado, o cuando éstos ya se hubieren realizado;
- No se les pueda localizar; y
- Los que hubieren fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

En adición a lo anterior, el mismo artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación expresa que cuando el deudor tenga dos o más créditos fiscales a su cargo todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos anteriormente señalados.

Hemos visto la negativa del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación a liberar definitivamente los créditos fiscales cancelados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es interesante comparar la circunstancia anterior con el contenido del artículo 60 del Código Financiero del Distrito Federal, enseguida citado:

“ARTICULO 60. La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, procederá cuando sea incosteable o imposible su cobro, o bien, por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios lo cual no libera a aquél y a éstos de su pago.”

En la parte final del artículo citado se señala que procede la liberación del pago de los créditos fiscales cancelados en los casos de insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, como similarmente lo ordena la legislación federal. Sin embargo, cuando el artículo en cuestión se refiere en primera instancia a la cancelación de los créditos fiscales en virtud de incosteabilidad o imposibilidad en su cobro, no se especifica o distingue en forma inmediata (dentro del artículo) la negativa a liberar los citados créditos, y aplicando el principio general del derecho: "*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*", es decir, "donde la ley no distingue no debemos distinguir", resulta que en virtud de incosteabilidad o imposibilidad en el cobro del crédito fiscal sí procede la cancelación del crédito fiscal en forma definitiva.

Si bien lo comentado en el párrafo anterior solo constituye el fundamento para ejercitar una posible acción con el fin de solicitar la cancelación definitiva de determinado crédito fiscal en virtud de su incosteabilidad o incobrabilidad, de resultar favorable tal acción, la cancelación se constituiría en una real forma de extinción de las obligaciones fiscales.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los Estados Unidos Mexicanos, como conglomerado de elementos jurídicos, económicos, sociales y políticos, conforman un Estado de Derecho por voluntad de sus integrantes; para su gestión y conservación requiere de contribuciones de sus gobernados, siendo la actividad financiera del Estado la encargada de su obtención, manejo y distribución. Esta actividad del Estado es regulada por el Derecho Financiero, y juega un papel instrumental al ser ejercida solo como un medio para consumir las tareas finales encomendadas en su Constitución Política.

SEGUNDA.- La obtención de ingresos para el gasto público del Estado es regulada por el Derecho Fiscal. Esta disciplina jurídica está ligada en forma permanente con el grueso de la población de todo Estado. La ley es la única fuente formal del Derecho Fiscal en materia de imposición de contribuciones.

TERCERA.- El Estado solo puede imponer contribuciones sobre la base de una Ley. Las contribuciones son obligatorias para todo gobernado, debido a la constitucional potestad tributaria del Estado para recaudarlas.

CUARTA.- La obligación fiscal deriva de un vínculo entre el Estado y sus gobernados en función de la potestad tributaria del primero. Hay dos clases obligaciones fiscales: las materiales y las formales. Las materiales se refieren a la amputación de una parte del patrimonio del contribuyente. Las formales se refieren a una conducta obligatoria exigida por la ley al contribuyente. Ambos tipos de obligaciones fiscales son de igual importancia y trascendencia a pesar de tener contenido distinto, en razón de que la finalidad de ambas está dirigida a la obtención de ingresos para cubrir el gasto público del Estado.

QUINTA.- El hecho imponible es un término doctrinal, referido al presupuesto de hecho contenido en la norma fiscal, el cual debe de contener un aspecto legal, material, espacial, temporal y personal para su perfeccionamiento. El hecho

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

generador consiste en la realización del hecho imponible, y cuando éste sucede se verifica el nacimiento de la obligación fiscal.

SEXTA.- La determinación de la obligación fiscal es un conjunto de actividades mediante el cual se comprueba en primer lugar la existencia de una obligación fiscal, y en segundo lugar la cuantificación líquida o importe exacto de la deuda a cubrir. Una vez determinada la obligación fiscal y vencido el plazo para su cumplimiento, la deuda líquida se hace exigible, y en caso de no ser pagada o garantizada, ésta se puede hacer efectiva aun en contra de la voluntad del contribuyente.

SEPTIMA.- El pago no solo es un deber sino un derecho, y es la forma más común y generalizada de extinguir las obligaciones fiscales. El Estado dispone de organismos coadyuvantes facultados para recibir los pagos de las contribuciones. El pago debe de cubrir los requisitos de lugar, tiempo y modo señalados en la ley para consumir su perfeccionamiento.

OCTAVA.- Los pago de contribuciones realizados mediante transferencias electrónica de fondos vía internet, y los realizados mediante tarjeta tributaria, son medios modernos de cumplir con las obligaciones fiscales, sin embargo, a pesar de beneficiar tanto a la autoridad tributaria como al contribuyente son susceptibles de fraudes y errores en detrimentos de ellos mismos, motivo por el cual se deberán perfeccionar con el paso del tiempo.

NOVENA.- La prescripción y la caducidad son por excelencia las formas de extinción de las obligaciones en donde no actúan de manera directa los sujetos integrantes de la relación jurídica tributaria. No obstante, tanto la prescripción como la caducidad no operan en forma automática, más bien se deben de oponer como excepción perentoria en caso de juicio o bien como una acción administrativa ante la autoridad fiscal.

DECIMA.- La prescripción fiscal se refiere a la pérdida del derecho por parte de la autoridad tributaria para exigir el pago de créditos fiscales determinado a los

contribuyentes. La caducidad, en cambio, es la pérdida de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para revisar y determinar obligaciones fiscales por no ejercitarlas en el plazo señalado por la ley. Para evitar la renuncia tácita al beneficio de la prescripción consumada siempre deberá oponerse ante la autoridad fiscal en caso de requerimiento alguno.

UNDECIMA.- Para el perfeccionamiento de la compensación como medio de extinción de las obligaciones fiscales, se deben cumplir los requisitos señalados en la ley. La compensación opera de oficio en tratándose de adeudos de la autoridad fiscal en favor de los contribuyentes, en cuyo caso la primera se remite a notificar al segundo tal resolución, lo cual perjudica en determinados casos al contribuyente, por lo que solo a petición de parte debe operar la compensación, salvo que el contribuyente no lo solicite dentro de un plazo señalado por la ley.

DUODECIMA.- La condonación parcial o total en materia fiscal no es sinónimo de perdón de las contribuciones, toda vez que el Estado la otorga para garantizar la fuente de los ingresos tributarios. La facultad discrecional de la autoridad fiscal para condonar multas a pesar de estar sujeta a censura en Juicio de Amparo, debe de reglamentarse para erradicar su ejercicio indebido.

DECIMOTERCERA.- La cancelación de créditos fiscales extingue temporalmente la obligación de cubrirlos, sin embargo, pueden ser cobrados en un momento ulterior oportuno. Por ende, la cancelación hace las veces de suspensión temporal indefinida del pago de contribuciones, razón por la cual en realidad es una suspensión temporal de las obligaciones fiscales, en tanto no se consume la prescripción.

Bibliografía

ACOSTA ROMERO, Miguel, Segundo Curso de Derecho Administrativo, Porrúa, México, 1989.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, décima primera edición, Themis, México, 1996.

BEJARANO SANCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, tercera edición, Harla, México, 1990.

BERLIRI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Editorial de Derecho Financiero, España, 1971.

BOETA VEGA, Alejandro, Derecho Fiscal, Primer curso, "Preguntas y respuestas, Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal", segunda edición, ECASA, México, 1993.

BORJA SORIANO, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, decimaprimer edición, Porrúa, México, 1989.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, duodécima edición, Porrúa, México, 1999.

CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho Financiero, Santillana Ediciones, España, 1968.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, undécima edición, Porrúa, México, 1982.

DELGADILLO, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Noriega Editores, México, 1988.

DUBIAN, Manuel, Derecho Fiscal, "Textos Universitarios", México, 1975.

FAYA VIIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, segunda edición, Porrúa, México, 1986.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, vigésima primera edición, Marcial Pons, España, 1999.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

FERNANDEZ SAGARDI, Augusto, Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación, SICCO, México, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima segunda edición, Porrúa, México, 1998.

GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, España, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero. Volumen I, quinta edición, De Palma, Argentina, 1993.

GODOY, Norberto J., Teoría General del Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Argentina, 1992.

JARACH, Dino, El Hecho Imponible, tercera edición, Abeledo-Perrot, Argentina, 1982.

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, tercera edición, ECASA, México, 1993.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, decimatercera edición, Porrúa, México, 1997.

MARTINEZ ALFARO, Joaquín, Teoría de las Obligaciones, Porrúa, México, 1989.

MARTINEZ LOPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 1959.

MEHL, Lucien, Elementos de Ciencia Fiscal, Bosch Casa Editorial, España, 1964.

MICHELI, Gian Antonio, Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Reunidas, España, 1971.

MURILLO BELMONTES, Francisco, Lecciones de Derecho Tributario, Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Facultad de Derecho de Zacatecas, México, 1985.

ORTEGA, Joaquín B., Curso de Derecho Tributario, "Tomo uno", Astrea, Uruguay, 1970.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición, Porrúa, México, 1976.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús et al, Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México, 1988.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Harla, México, 1992.

RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Porrúa, México, 1994.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero I. Introducción Volumen Primero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1977.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, segunda edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, novena edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994.

SECCO ELLAURI, Oscar, Los Tiempos Modernos y Contemporáneos, cuarta edición, Capeluza, Argentina, 1965.

VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo Unico, quinta edición, De palma, Argentina, 1993.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, "Colección Jurídica Esfinge", vigésima cuarta edición, Esfinge, México, 2003.

Código Fiscal de la Federación, "Fisco Agenda", vigésima séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Código Civil Federal, segunda edición, Porrúa, México, 2003.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, "Fisco Agenda", vigésima séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, "Fisco Agenda", vigésima séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, "Fisco Agenda", vigésima séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, "Fisco Agenda", vigésima séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

RESOLUCION Miscelánea Fiscal para 2003, Diario Oficial de la Federación, tomo DXCIV, número 20, segunda sección, México, 31 de Marzo de 2003, págs. 2-5.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Hemerografía

SOTO, Orquídea, "Pierde SAT mitad de la recaudación", EL UNIVERSAL,
Sección Finanzas, 22 de Enero de 2003, pág. B6.

Diccionarios y enciclopedias

El Pequeño Larousse Ilustrado, "Diccionario Enciclopédico", tercera edición, Larousse, Colombia, 1998.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Bibliográfica Omeba, Argentina, 1982 (Multi-opci).

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Bibliográfica Argentina, Argentina, 1971 (B-cla).

ESCRICHE Y MARTIN, Joaquin, Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia, segunda edición, Imprenta de Julio Le Clerc, Paris, s.f.

FERNANDEZ VAZQUEZ, Emilio, Diccionario de Derecho Público, Eitorial Astrea, Buenos Aires, 1981.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN