



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

FACULTAD DE DERECHO. UNIDAD DE POSGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FISCAL

## LA NATURALEZA JURÍDICA DEL CRÉDITO FISCAL

T E S I S I N A

QUE PARA OBTENER EL DIPLOMA DE :

**ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL**

P R E S E N T A :

**RENÉ ROMERO SOTO.**

ASESORA: DRA. YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO.



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.

## INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente ensayo es precisar la naturaleza jurídica del *crédito fiscal*, entendiendo por ésta la determinación de su origen, sus características particulares y los elementos que lo conforman.

Hipotéticamente se considera que el *crédito fiscal* encuentra su fundamento en el Derecho común y sus elementos son similares a los elementos del concepto *crédito*, también de Derecho Común, consecuentemente el origen y fundamento de ambos conceptos es la *obligación de Derecho común*.

A efecto de comprobar lo anterior, en el primer capítulo se inicia con un análisis dogmático-jurídico de la obligación general de Derecho común con el propósito de determinar sus elementos esenciales, realizando un examen comparativo entre éstos y los elementos que conforman la obligación de Derecho Tributario.

Posteriormente se examina la génesis de la obligación de Derecho Tributario, tomando como base de estudio la disposición legal que en Derecho Fiscal mexicano prevé la causación de contribuciones y lo que la doctrina ha denominado *hecho imponible*.

Asimismo, se hace un breve examen de la evolución legislativa que ha sufrido el concepto *crédito fiscal*, en el Código Fiscal de la Federación mexicano vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, y el Código Fiscal actual.

Con la finalidad de fijar el contexto de la obligación tributaria y, por ende, del crédito fiscal, en el segundo capítulo se hace un breve examen de las disposiciones legales que son fundamento para su nacimiento, así como para su

determinación y cuantificación por parte del sujeto pasivo; igualmente se examina el producto que resulta de la determinación, precisando sus efectos jurídicos.

Los procedimientos de determinación y liquidación de la obligación tributaria sustantiva también son facultad de las autoridades fiscales, por tanto, en el tercer capítulo se efectúa un breve examen de esas facultades y el resultado del ejercicio de las mismas; se hace un examen comparativo entre la naturaleza de la determinación que realizan tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo, con el objeto de fijar las posibles diferencias y similitudes en el resultado de los procedimientos llevados a cabo por los mencionados sujetos.

Por último, en el capítulo cuatro se examinan los presupuestos legales y materiales, necesarios para la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

De la revisión de dos tesis de jurisprudencia que se relacionan con el cobro coactivo de créditos fiscales, emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se concluye que el alto Tribunal Judicial se contradice respecto al presupuesto material que se necesita para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivos créditos fiscales determinados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin que medie gestión alguna de la autoridad fiscal.

En las conclusiones, con los elementos de cada uno de los capítulos anteriores, se determinan y delimitan los elementos que componen la naturaleza jurídica del crédito fiscal, considerando un estudio de género próximo y diferencia específica, comparativo con el crédito en materia de derecho privado.

Este trabajo se lleva a cabo utilizando fundamentalmente tres métodos de estudio: el método de interpretación analítico, el método de interpretación exegético y el método de interpretación lógico-sistemático; en forma menos profunda se utilizaron los métodos de interpretación semántico e histórico.

René Romero Soto  
Otoño 2008

## Agradecimientos.

**A DIOS**, por la vida que me ha dado y por lo que me ha permitido lograr.

**A MIS AMADÍSIMOS PADRES**, porque son los pilares de mi vida.

**A MI AMADA UNIVERSIDAD**, por hacerme sentir orgulloso de ser universitario, refrendándole mi compromiso de ser mejor cada día.

**A MIS QUERIDOS MAESTROS**, por sus enseñanzas y experiencias, por su tiempo y su preocupación, pero sobre todo por continuar con su invaluable labor.

**A MI QUERIDA MAESTRA YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO**, por su increíble paciencia, por todo el apoyo y enseñanzas que me ha dado y por hacernos sentir, a todos sus alumnos, que es nuestra guía.

**A MI QUERIDO MAESTRO MANUEL LUCIANO HALLIVIS PELAYO**, por sus enseñanzas y experiencias, pero sobre todo, por distinguirme con su amistad, comprometiéndome a seguir sus pasos en el mundo del Derecho.

**A LETI BONIFAZ**, porque siempre está en mi pensamiento y porque ella sembró en mí la semilla del amor por mi profesión.

**A TODOS MIS AMIGOS**, porque ellos justifican la palabra amistad.

## ÍNDICE

	Página
Introducción. _____	I

### 1. EL CONCEPTO CRÉDITO

1.1.	Análisis semántico del concepto <i>crédito</i> . _____	3
1.2.	El <i>crédito</i> en el Derecho Privado. _____	5
1.3.	El <i>crédito</i> en distintas ramas del Derecho Mexicano. _____	18
1.4.	El <i>crédito</i> en Derecho Fiscal. _____	21
1.4.1.	El crédito fiscal federal en México. _____	27
1.4.2.	El concepto de crédito fiscal en el Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982. _____	30

### 2. EL CRÉDITO FISCAL. PRIMERA PARTE

2.1.	La causación de contribuciones. _____	32
2.1.1.	Breve análisis del primer párrafo del artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2007. _____	36
2.2.	Concepto y función de la determinación. _____	40
2.3.	La determinación de la obligación fiscal, cuando la realiza el sujeto pasivo. _____	45
2.3.1.	Breve análisis del tercer párrafo del artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2007. _____	50

### 3. EL CRÉDITO FISCAL. SEGUNDA PARTE.

3.1.	La determinación de la obligación fiscal, cuando la realiza el sujeto activo. _____	53
3.1.1.	Breve análisis del primer párrafo del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2007. _____	57
3.2.	Resolución mediante la que se determina un crédito fiscal. _____	61

### 4. LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL.

4.1.	La exigibilidad del crédito fiscal. _____	67
4.2.	Requisitos de procedibilidad del cobro coactivo. _____	75
4.3.	El título ejecutivo, como requisito <i>sine qua non</i> para iniciar el cobro coactivo. _____	84

<b>CONCLUSIONES.</b> _____	101
----------------------------	-----

<b>BIBLIOGRAFÍA.</b> _____	106
----------------------------	-----

## 1. EL CONCEPTO CRÉDITO

### 1.1. ANÁLISIS SEMÁNTICO DEL CONCEPTO *CRÉDITO*

El estudio de un concepto jurídico, para que sea lo más completo posible, debe realizarse partiendo de lo más elemental: las palabras utilizadas en el lenguaje común, así como el significado que tengan dichas palabras.

En el presente trabajo, se inicia con el estudio del concepto *crédito*, tal y como se usa en la lengua castellana.

El Diccionario de la Lengua Española<sup>1</sup>, define el concepto *crédito* de la siguiente manera:

*crédito*.- (Del lat. *credĭtum*.) Cantidad de dinero, o cosa equivalente, que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene derecho de exigir y cobrar.

Esta definición identifica, de manera precisa, los elementos que componen al concepto: el elemento subjetivo; el elemento objetivo; el nexo entre estos y las condicionantes que caracterizan al *crédito*.

El elemento subjetivo es identificado en su doble vertiente: un deudor y un acreedor, haciendo extensiva la característica de éste último al no limitarlo en su carácter de persona, ya que se puede considerar acreedor a una unidad económica (p. e. un fideicomiso).

---

<sup>1</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. Espasa, vigésima segunda edición, 2001, Madrid.

El aspecto medular de la definición está en su elemento objetivo: *una cantidad de dinero*; sin embargo este elemento objetivo no es limitativo al prever que puede ser sustituido por una *cosa equivalente*; evidentemente que la equivalencia será en razón a la cantidad de dinero que se adeuda. El mismo diccionario define la equivalencia como: *Igualdad en el valor*.

La importancia de tener la posibilidad de sustituir dinero por una cosa equivalente estriba en que la medición del valor de la deuda puede ser medido en bienes o derechos; igualmente es importante considerar que las obligaciones son medibles en UDIS's (unidades de inversión) o en cualquier otra forma de pago que no necesariamente sea dinero; considérese los pagos que se realizan mediante transferencia electrónica.

El nexo entre el sujeto y el objeto del crédito está fijado por el vocablo *debe*, entendido y considerado en su aspecto sustantivo de deuda.

Por último, el concepto *crédito* contiene dos elementos que son determinantes en su naturaleza: la facultad del acreedor de exigir y cobrar, entendidos como pedir imperiosamente el cumplimiento forzoso de una deuda y la facultad de recibir dinero como pago de algo que se nos adeuda, respectivamente.

Bajo estas premisas, es evidente que la definición concatena, en forma lógica, cada uno de los elementos señalados, permitiendo saber qué es un crédito.

Parafraseando, desde la perspectiva del acreedor se puede indicar: *el crédito es una deuda de dinero o cosa equivalente, que se puede cuantificar y puede pedirse imperiosamente y recibirse en pago, por tener derecho a la misma*; desde la perspectiva del deudor, *el crédito es una deuda cuantificable que debe cumplirse, por tener dicha obligación a cargo*.

Los anteriores razonamientos son aplicables al concepto *crédito*, previsto en cualquier rama de la Ciencia del Derecho (civil, mercantil, bancario, fiscal, etc.), con independencia de las características particulares que cada una pueda procurarle a dicho concepto.

## 1.2. EL CRÉDITO EN EL DERECHO PRIVADO

El concepto *crédito* no es exclusivo de una rama del Derecho en particular, por lo tanto, para alcanzar los objetivos que se persiguen, se debe investigar en sus diferentes aplicaciones, con el objeto de tener un conocimiento lo más cercano a su completa naturaleza. En este apartado se exponen resultados obtenidos por doctrinarios de Derecho Privado, en relación al *crédito*.

Un análisis del *crédito* en derecho privado exige realizar un examen de la naturaleza de la *obligación* de derecho común, por las razones que se irán desarrollando a lo largo del presente tema.

En la doctrina existe un sinnúmero de definiciones de *obligación*; sin embargo, no todas coinciden en los elementos que forman parte de su estructura; para determinar sus elementos esenciales es necesario estudiar su estructura prima.

El emperador Justiniano definió la obligación jurídica de la siguiente manera: *Obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringitur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura.*<sup>2</sup> (L. III. t. XIII. *Institutionum*.) La obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar algo según el derecho de nuestra ciudad.<sup>3</sup>

El profesor Alfredo di Pietro, al hacer un análisis de la definición del emperador Justiniano, apunta: "Nótese que la definición representa técnicamente

---

<sup>2</sup> Ortolán, M.- *Instituciones de Justiniano*, Ed. Heliasta, 1976, Buenos Aires, Pág. 236

<sup>3</sup> Gayo.- *Institutas*, quinta edición, traducción y notas de Alfredo di Pietro, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1997, p. 445

la descripción del status en que se encuentra el deudor (= obligatus). Este se halla “atado”, “constreñido” (adstringitur) en una “necesidad”, para “pagar algo” según “los derechos de nuestra ciudad”.<sup>4</sup>

Para el jurisconsulto Paulo, la obligación jurídica es: *Obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum.* (L. LXIV. Tít. VII. P. 3. Digesto.) “La sustancia de las obligaciones consiste no en que se haga nuestra alguna cosa corpórea o una servidumbre, sino en que constriña á otro á darnos, á hacernos, ó á prestarnos alguna cosa.”<sup>5</sup> El maestro Alfredo di Pietro, al realizar un análisis de esta definición anota:

Aquí la definición se concentra en la naturaleza del contenido de la obligatio. Y nos sirve para ver en ella dos aspectos que son: i) el “constreñimiento” en si mismo, el “deber”, o como dicen los alemanes, después de los trabajos de Otto Gierke, el “Haftung” = “responsabilidad”; y ii) la “deuda” que sería la “cosa debida”, o el debitum o la “Schuld” de los alemanes. En esta definición, que ha sido acusada de haber sido interpolada, Paulo indica una preeminencia del primer aspecto sobre el segundo. Pero aún así, y no obstante la interpolación, no está aquí la definición encarada desde el ángulo del “derecho subjetivo” que volvemos a repetir es de origen moderno o mejor aún, de la escolástica de la Baja Edad Media.<sup>6</sup>

Por ende, el jurisconsulto Paulo indica que, esencialmente, la naturaleza de la obligación se refiere predominante y particularmente a conductas que debe realizar el deudor, a diferencia de Justiniano que, como se indicó anteriormente, describe la situación en la que se encuentra el deudor de la obligación. Se evidencia entonces que el jurisconsulto Paulo se refiere a uno de los elementos

---

<sup>4</sup> Gayo.- *Ibíd.* Pág. 445

<sup>5</sup> García del Corral. D. Ildefonso L.- *Cuerpo del Derecho Civil Romano*, t. III, Ed. Lex Nova, 1897, Barcelona, Pág. 506

<sup>6</sup> Gayo.- *Ibíd.* Pág. 446

esenciales de la obligación: el objeto; y no a una situación del sujeto, ni a una consecuencia del incumplimiento de la obligación.

Existe un número indeterminado de definiciones del vocablo *obligación*, que se podría afirmar válidamente que hay casi una por autor. En el presente caso, se considera necesario hacer referencia a la mayor cantidad de ellas, independientemente que sólo exista una pequeña modificación en su contenido gramatical, puesto que todas conservan su esencia conceptual, esto es: un adeudo. Sin embargo, el simple hecho de un pequeño cambio en las palabras puede permitir conocer el verdadero significado de un concepto; ese cambio en las palabras que componen una definición, pequeño o no, tiene la mejor intención de desentrañar el *ontos* de ese concepto. Es así como se perfecciona el lenguaje jurídico para su correcta comprensión y mejor aplicación. La Enciclopedia Jurídica Omeba permite conocer un número considerable de definiciones de la obligación jurídica, mismas que se citan a continuación.

Pothier dice que es un lazo de derecho, que restringe a dar alguna cosa, o bien, a hacer o no hacer tal cosa, recordando definiciones romanas. Aubry y Rau la definen como la necesidad jurídica por cuya virtud una persona se halla constreñida, con relación a otra, a dar, a hacer o no hacer alguna cosa. Para Planiol la obligación es el vínculo de derecho por el que una persona está constreñida hacia otra a hacer o no hacer alguna cosa. Para Colin y Capitant se trata de “una necesidad jurídica por efecto de la cual una persona está sujeta respecto de otra a una prestación, ya positiva, ya negativa, es decir, a un hecho o a una abstención.” Para Mazeaud es un vínculo de derecho entre personas, en virtud del cual, el acreedor tiene derecho a una prestación valorable en dinero efectuada por otro que está obligado a ella. Para Enneccerus que pone su acento en el crédito, se trata del “que compete a una persona, el acreedor, contra otra persona determinada, el deudor, para la satisfacción de un interés digno de protección que tiene el primero.” Para Larenz, que define la relación obligacional, “es aquella relación jurídica por las que dos o más personas se obligan a cumplir y adquieren el derecho a exigir determinadas

prestaciones.” Para Demogue es la situación jurídica que tiene como fin una acción o abstención de valor económico o moral, cuya realización es asegurada por determinadas personas.” Para Galli, que hace un estudio especial sobre las definiciones de la materia, la que cuadra es la siguiente: “Situación en virtud de la cual, el sujeto se encuentra en el deber jurídico, de cumplir una prestación.” Para Rotondi hay una relación directa, así como exclusiva, entre dos o más sujetos, de los cuales unos son obligados a una prestación positiva a favor de otros o, en general, a cooperar a la persecución de aquellos intereses que el Derecho subjetivo garantiza a su titular. Para Barassi debe hoy todavía parafrasearse la definición de las Institutas. Para Sánchez Román es la “necesidad jurídica de cumplir una prestación.” Para De Diego consiste en la “relación jurídica constituida a virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación.” Para Ruggiero es “la relación jurídica, en virtud de la cual una persona (deudor) debe una determinada prestación a otra (acreedor), que tiene la facultad de exigirla, constringiendo a la primera a satisfacerla.” Para Puig Peña “es aquella relación jurídica por virtud de la cual una persona, para satisfacer intereses privados, puede exigir de otra una determinada prestación, que, en caso de ser incumplida, puede hacerse efectiva sobre el patrimonio de esta.” Para Comlo, en definición provisional es “la facultad de compeler a alguien para que nos procure un bien, o un beneficio patrimonial, o económico, ya entregándonos una cosa material, ya haciendo, ya dejando de hacer algo en nuestro favor..., con facultad a favor del acreedor para que, en caso de incumplimiento injustificado, se haga efectivo el derecho de aquél sobre los bienes del deudor.” Para Lafaille, la vieja definición del Institutas no obsta al progreso científico siempre que se le interprete y aplique con la necesaria adaptación a la realidad actual. Para Savigny “es la dominación de una persona extraña; no es sin embargo de un modo completo (pues tendría la absorción de la personalidad misma), pero sobre actos aislados que deben

considerarse como restricciones a su libertad y un sometimiento a nuestra voluntad.”<sup>7</sup>

En la doctrina mexicana, nuestro ilustre maestro Don Rafael Rojina Villegas dice que la obligación es “el estado de subordinación jurídica que impone al deudor la necesidad de ejecutar en favor del acreedor un hecho o una abstención de carácter patrimonial o moral.”<sup>8</sup>

El propósito de transcribir las definiciones anteriores es demostrar que no son del todo correctas.

En las definiciones trascritas se advierte que los ilustres maestros señalan, con regular frecuencia, que la obligación es una *relación jurídica*, una *necesidad jurídica*, una *facultad*, una *situación jurídica*, un *vínculo jurídico* o un *lazo de derecho*, entre otros conceptos. Igualmente se mencionan, en forma constante, conceptos como *prestación*, *conductas de dar*, *conductas de hacer*, *conductas de no hacer*, *crédito*, etcétera. Por último, en la mayor parte de las definiciones se hace referencia, con similar regularidad, a conceptos como *deudor*, *acreedor* y/o *personas*.

Desde una perspectiva personal, la obligación **no** es una *relación jurídica*, una *necesidad jurídica*, una *facultad*, una *situación jurídica*, un *vínculo jurídico* o un *lazo de derecho*. Estos conceptos constituían parte de la obligación cuando esta era considerada como obligación de carácter personal en oposición a patrimonial.

Según la teoría de Bonfante, la obligación romana nació en tiempos arcaicos dentro del terreno de los delitos. Originalmente, la comisión de un delito hacía surgir a favor de la víctima o de su familia, un derecho de venganza eventualmente limitado por el principio del talión, el cual, mediante una composición podía transformarse en el derecho de la víctima o de su familia a exigir cierta prestación del culpable o de su familia. Como garantía del cumplimiento de tal prestación, un miembro de la familia del

---

<sup>7</sup> *Enciclopedia Jurídica OMEBA*.- Ed. Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina. 1986, Tomo XX, Pág. 622 y ss.

<sup>8</sup> Rojina Villegas, Rafael.- *Derecho Civil*, Ed. Porrúa, quinta edición, tomo quinto, Vol. I, 1985, México, Pág. 47

culpable quedaba *ob-ligatus*, o sea, “atado” en la *domus* de la víctima como una especie de rehén.

Por tanto, la obligación antigua era una atadura en garantía de cumplimiento de prestaciones nacidas de los delitos. Luego, al irse desarrollando la comunidad con el aumento de los contactos económicos entre las *domus*, se presentaba, a veces, la necesidad de que un paterfamilias prestara valores a otro: en tal caso, el acreedor quería tener una garantía y así esta “atadura” se trasladaba del campo delictual al incipiente Derecho Privado.

Por lo que desde la época romana encontramos utilizada la palabra obligación en el sentido de deber jurídico, pero también empleada para el hecho de obligarse, para designar el vínculo jurídico entre sujeto activo y sujeto pasivo, e inclusive en el sentido del derecho del sujeto activo (como en la expresión *obligationem* adquiere). Es más correcto, en el primer caso, hablar de deber, referirse, en el segundo, a la fuente concreta de la obligación en cuestión, y decir, según el caso, celebración del contrato, comisión del delito, etc., y utilizar, en el cuarto caso, el término obligación, por lo que el término deuda no se refiere necesariamente a deudas de dinero, sino que equivale a deber en general, de la misma manera que pagar y pago (*solvere* y *solutio*) significan cumplir con un deber y cumplimiento.<sup>9</sup>

En el moderno Derecho Privado, en el caso de aceptar que los conceptos *relación jurídica*, *necesidad jurídica*, *facultad*, *situación jurídica*, *vínculo jurídico* o *lazo de derecho* sean parte de la obligación, los mismos no son indispensables para su génesis; en todo caso, son consecuencia de la obligación misma.

La obligación como tal, en su forma más pura y simple, solamente está compuesta por dos elementos sustanciales; en otras palabras, ontológicamente, la

---

<sup>9</sup> Alicia Vicente Rodríguez. Enviado por: Carla Torreado, Castiza2341@yahoo.com.mx, Obligación en el Derecho Romano - Apuntes de Derecho.

<http://www.elprisma.com/apuntes/derecho/obligacionderechoromano/default2.asp>

estructura de la obligación está constituida por los elementos objetivo y subjetivo. Estos dos elementos son suficientes para que la obligación nazca a la vida jurídica.

Se podría decir que se necesita de la voluntad, como elemento jurídico sustancial, para que se genere una obligación; empero, esto no es del todo correcto, puesto que la voluntad sólo es necesaria en cierto tipo de obligaciones. Puede verificarse que la voluntad no es indispensable en la generación de obligaciones con los siguientes ejemplos: los inimputables o el concebido no nacido pueden ser sujetos de una obligación y nunca haber expresado su voluntad.

Una obligación debe estar provista de un objeto en su doble aspecto, directo e indirecto, los cuales más adelante serán examinados; igualmente, la obligación contiene un sujeto acreedor, determinado o determinable (sujeto activo de la obligación) y un sujeto deudor determinado (sujeto pasivo de la obligación). Para que estos sujetos tengan una relación jurídica o vínculo de derecho, es necesario que se realice una conducta prevista o sancionada por la ley; por lo tanto, no existe una situación o estado de subordinación entre los sujetos de la relación jurídica hasta que no se cumpla la condicionante; para que exista esa situación o *estatus*, debe existir una causa que origine tal situación o *estatus*: esa causa es la conducta debida de la obligación (la prestación). En un estricto orden lógico, primero se genera la conducta debida y, consecuente o simultáneamente, se genera la relación jurídica. La relación jurídica existe entre acreedor y deudor recíprocamente, porque éste último tiene un deber frente al primero y no porque el acreedor tenga un derecho frente al deudor; en otras palabras: no existe un deber de realizar la prestación porque se hubiese creado una relación o vínculo de derecho. La producción de la conducta debida es previa al nacimiento de la relación o vínculo jurídico, así como el deber jurídico antecede al derecho subjetivo.

Los anteriores razonamientos se reafirman al analizar la declaración unilateral de la voluntad, como una de las fuentes de las obligaciones. La declaración unilateral de la voluntad se constituye como una obligación por la sola

declaración de un sujeto, en su carácter de deudor. Este tipo de obligaciones existen sin que se genere una relación jurídica o un estado de subordinación, ya que no existe un sujeto acreedor; de hecho, la obligación existe sin que forzosamente se deba dar una relación de derecho entre dos o mas sujetos.

Todas las corrientes y escuelas jurídicas están de acuerdo en que los elementos esenciales que componen la obligación son dos: el objeto y el sujeto. “Los elementos de la obligación son, por tanto, uno o más sujetos activos (creditores, *rei credendi*), uno o más sujetos pasivos (debitores, *rei debendi*) y un objeto, que según Paulo, debe consistir en un *dare*, *facere* o *praestare*, a lo cual ya hemos añadido el *non facere* y el *pati*.”<sup>10</sup>

El objeto de la obligación, en general, se presenta en un doble aspecto: como objeto directo y como objeto indirecto. El objeto directo está constituido por alguna de las cuatro conductas que el hombre puede realizar: conductas de *dar*, conductas de *hacer*, conductas de *no hacer* y conductas de *tolerar*. No se conoce ningún otro tipo de conducta.

El maestro Floris Margadant nos dice: Observemos que el objeto de la obligación no es el bien material (o abstracto) a que esta pueda referirse, sino un comportamiento que, a su vez, eventualmente, se refiere a un bien material (o abstracto). Si me obligo a entregar una vaca, el objeto de la obligación no es, por tanto, la vaca, sino el *dare* al cual estoy constreñido y el acreedor no tiene un *ius in re*, que sería un derecho real, sino un *ius ad rem*, un derecho personal a que el deudor le entregue un bien determinado. Desgraciadamente, el lenguaje jurídico cotidiano no siempre se sujeta a una correcta terminología, y con frecuencia se designa como objeto de una obligación el bien material (o abstracto) a que se refiere el acto que el deudor debe realizar.<sup>11</sup>

Queda claro que el objeto indirecto de la obligación es la cosa a entregar, en las prestaciones de dar; la conducta positiva, en las prestaciones de hacer; la

---

<sup>10</sup> Floris Margadant, Guillermo S.- *Derecho Romano*, Ed. Esfinge, 1982, México, Pág. 307

<sup>11</sup> Floris Margadant, Guillermo S.- *Ibíd.* Pág. 308

conducta de abstención, en las prestaciones de no hacer; y la conducta de permitir, en las prestaciones de tolerar. El objeto directo es el continente y el objeto indirecto es el contenido concreto sobre el que el objeto directo trata.

Por lo que hace al elemento subjetivo, únicamente se reitera que el sujeto pasivo de la obligación, quien tiene el carácter de deudor, es quien debe cumplir la prestación; y el sujeto activo, a quien se denomina acreedor, es quien tiene a su favor la prestación debida.

Algunos autores consideran que la responsabilidad es parte de la naturaleza jurídica del concepto obligación. Esta afirmación no es del todo cierta, puesto que *la responsabilidad* no corresponde a la estructura esencial de la obligación; de hecho, la responsabilidad no nacerán a la vida jurídica, si el sujeto deudor cumple de manera voluntaria la obligación a su cargo; este razonamiento es sostenido por el maestro mexicano Don Rafael Rojina Villegas, quien explica que la responsabilidad sólo se manifestará en caso de incumplimiento.

Contemplando el lado pasivo de la relación jurídica, encontramos también como elementos independientes entre sí, el deber jurídico del deudor y la responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento, en el deudor o en tercera persona. Es interesante comprobar que el deber y la responsabilidad patrimonial, no son elementos correlativos necesarios, indisolublemente ligados. Puede existir el deber jurídico sin responsabilidad patrimonial y ésta, sin aquél.<sup>12</sup>

En síntesis, la estructura esencial de la obligación está constituida por una conducta forzosa y dos sujetos, uno pasivo y otro activo; estos elementos se interrelacionan en forma compleja, produciendo una abstracción denominada *obligación*, y permiten formular un concepto genérico, aplicable a cualquier tipo de obligación (sustantiva o de carácter formal) que se genere en cualquiera de las diferentes ramas del Derecho: *La obligación es una conducta, que debe cumplir un sujeto pasivo, denominado deudor, en favor de un sujeto activo, denominado acreedor, la cual origina consecuencias de derecho.*

---

<sup>12</sup> Rojina Villegas, Rafael.- *Ibíd.* Pág. 22

De esta definición interesa precisar, en particular, la parte correspondiente al acreedor o sujeto activo de la obligación: el *crédito*.

El maestro Zannoni indica: Cuando el deber jurídico consiste en procurar a otro un bien o utilidad que es patrimonialmente apreciable, el deber jurídico se denomina “deuda” u “obligación”, y el correlativo derecho subjetivo a obtener del obligado ese bien o utilidad se denomina “crédito”. He aquí, pues, la posición recíproca en que se encuentran, respectivamente, el deudor y el acreedor. La deuda es, así, el deber específico que se traduce en la prestación tendiente a procurar al acreedor el bien o la utilidad patrimonialmente apreciable a que éste tiene derecho. La correlación trasciende en el enunciado normativo del art. 496 del Código Civil [de la República Argentina]: ‘*El derecho de exigir la cosa que es objeto de la obligación, es un crédito, y la obligación de hacer o no hacer, o de dar una cosa, es una deuda*’.<sup>13</sup>

Lo expuesto por el maestro Zannoni es parcialmente correcto, ya que un crédito efectivamente es una deuda, pero no es un derecho subjetivo (*una facultad*).

En la doctrina jurídica mexicana, el insigne maestro Eduardo García Máynez realiza una explicación, en forma analítica, de lo que el maestro Zannoni ha querido decir.

Veamos ahora en que consiste el derecho personal. Los de esta especie manifiéstense en una relación jurídica más compleja. En ella hay tres términos, a saber: *a)* el derechohabiente, quien suele llamarse acreedor (*creditor*) o sujeto activo de la relación; *b)* el obligado, a quien se denomina deudor (*debitor*) o sujeto pasivo de la misma; *c)* el objeto de la obligación, que consiste, ya en un hecho positivo, ya en la prestación de una cosa, ya en una abstención. De acuerdo con lo dicho podemos definir el *derecho de crédito* como *la facultad en virtud de la cual una persona, llamada acreedor,*

---

<sup>13</sup> Zannoni, Eduardo A.- *Elementos de la Obligación*, Editorial ASTREA, Buenos Aires, 1996, Pág. 79

*puede exigir de otra, denominada deudor, un hecho, una abstención o la entrega de una cosa.*<sup>14</sup>

Este derecho de crédito, en otras palabras, es la facultad del acreedor que le permite exigir el pago de la deuda. "El crédito otorga al acreedor el derecho a exigir la prestación y obliga al deudor a hacerla. Así, pues, de un lado hay un poder exigir y de otro un deber prestar. Pero ambos no son sino aspectos distintos de un concepto *unitario* que, según acentuemos más el aspecto activo o el pasivo, podemos denominar crédito o deuda".<sup>15</sup>

Queda claro, entonces, que el *crédito*, en Derecho común, es una parte de la obligación; de igual manera, el *crédito* es una deuda medible, una prestación de dar dinero o su equivalente o, en todo caso, si se trata de una prestación de hacer, no hacer o tolerar, las mismas tienen la característica de ser valorables en numerario.

Desde un punto de vista jurídico, crédito o, mejor dicho, derecho de crédito, representa el aspecto activo de la relación obligatoria; esto es, derecho de crédito es la facultad jurídica de un sujeto de exigir de otro una determinada prestación. El derecho de crédito como exigencia jurídica no hace referencia alguna al motivo determinante del mismo; puede exigirse un derecho de crédito, como consecuencia del cumplimiento de un contrato, como resultado del incumplimiento del mismo, como resultado jurídico de un ilícito civil o como consecuencia vinculada a un ilícito penal. Por lo mismo, en este sentido, derecho de crédito no tiene que ver nada con crédito.<sup>16</sup>

Por su parte, los maestros Planiol y Ripert realizan la explicación siguiente en relación al *crédito*.

---

<sup>14</sup> García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 48ª edición reimpresión, Ed. Porrúa, México 1996, Págs. 206-207

<sup>15</sup> Enneccerus, Kipp y Wolf, *Tratado de Derecho Civil*, segunda edición, traducción de la trigésimo quinta edición alemana por Blas Pérez González y José Alguer, Ed. Bosch, Barcelona, 1954, Págs. 8 y 9

<sup>16</sup> Rodríguez, Rodríguez, Joaquín, *Derecho Bancario*, 9ª edición, Editorial Porrúa, México 1999, Pág. 12

La obligación tiene, pues, como efecto, ligar una persona a otra; forma lo que llama un *vínculo de derecho* (Traducción de la expresión latina *vinculum juris*). Esta relación se llama “crédito” cuando se considera desde el punto de vista del activo del acreedor; y “deuda”, cuando esta consideración se hace desde el punto de vista del pasivo del deudor.

La palabra “obligación” es la única que puede servir para designar por completo esta relación, haciendo abstracción del diferente papel que en ella desempeñan las partes. En este sentido extenso, la palabra “obligación” equivale a estas otras dos: “crédito” y “deuda” reunidas; también es esta palabra la que se emplea cuando se quiere hacer el estudio general de los derechos de crédito; estudio que se llama *teoría de las obligaciones*. Pero la palabra “obligación” tiene también un sentido restringido, puramente pasivo, en el cual es sinónimo de la palabra “deuda”; por ejemplo se habla de “la obligación contraída por el deudor”.<sup>17</sup>

En consecuencia, una cosa es el crédito en sí mismo, esto es, una deuda exigible, y otra muy distinta el derecho de crédito que tiene a su favor el acreedor. Por tanto, las facultades que nacen de la obligación, en su doble representación (crédito y débito) se reducen y perfeccionan en una fórmula indisoluble.

La relación jurídica de crédito origina dos facultades de orden distinto en el acreedor; *facultad de recibir u obtener y facultad de exigir*. A su vez el del débito u obligación impone dos situaciones jurídicas diversas: *el deber jurídico del deudor y la responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento, en el deudor o en tercera persona*.<sup>18</sup>

El derecho de crédito no sólo origina la facultad de cobrar, la cual se define como *recibir el pago de una prestación a la que se tiene derecho*, también crea la facultad de exigir la prestación, en caso de incumplimiento. En síntesis, en el momento que se crea la prestación a cargo del deudor, en forma simultánea se generan las facultades de recibir y la posibilidad de exigir su pago.

---

<sup>17</sup> Planiol, Marcel y Ripert, Georges, *Tratado Elemental de Derecho Civil*, tomo IV, 2ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, Pág. 118

<sup>18</sup> Rojina Villegas, Rafael, *Op. cit.*, tomo quinto, Vol. I, Pág. 18

Por lo anterior, la doctrina de derecho común permite asegurar, categóricamente, que una obligación no sólo implica el derecho o facultad de cobro, sino que también nace siendo exigible o, en otras palabras, *toda obligación se puede cobrar y es exigible desde que nace a la vida jurídica, en razón a que su cobro y exigibilidad se genera simultáneamente a su creación.*

Negar que la obligación sea exigible desde su creación es negar que el acreedor sea titular de un derecho de crédito.

Sin embargo, esa exigibilidad puede estar sujeta a un término o una condición. Lo conducente será explicado en el punto respectivo de este trabajo.

### **1.3. EL *CRÉDITO* EN DISTINTAS RAMAS DEL DERECHO MEXICANO.**

En otras ramas del Derecho, tanto objetiva como doctrinalmente, se localiza el concepto *crédito*; la calificación que recibe este concepto depende de su contexto.

En Derecho Mercantil, el crédito [mercantil] es una deuda que se constituye, particularmente, entre sujetos que tienen la calidad de comerciantes, o se genera por actos de comercio.

Por su parte, el artículo 321, de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito señala que mediante el crédito de habilitación o avío, el acreditado queda obligado a invertir el importe del crédito precisamente en la adquisición de las materias primas y materiales y en el pago de los jornales, salarios y gastos directos de explotación indispensables para los fines de su empresa. Así mismo, el artículo 323, del mismo ordenamiento, establece que mediante el crédito refaccionario, el acreditado queda obligado a invertir el importe del crédito precisamente en la adquisición de aperos, instrumentos, útiles de labranza, abonos, ganado, o animales de cría; en la realización de plantaciones o cultivos cíclicos o permanentes; en la apertura de tierras para el cultivo, en la compra o instalación de maquinarias y en la construcción o realización de obras materiales necesarias para el fomento de la empresa del acreditado.

En el artículo 97 de la Ley Federal del Trabajo se indica que los salarios mínimos no podrán ser objeto de compensación, descuento o reducción, salvo, entre otros casos, para el pago de abonos para cubrir préstamos provenientes del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores destinados a la adquisición, construcción, reparación, ampliación o mejoras de casas habitación o al pago de

pasivos adquiridos por estos conceptos. También se le descontará el 1% del salario a los trabajadores que se les haya otorgado un crédito para la adquisición de viviendas ubicadas en conjuntos habitacionales financiados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En el artículo 45 de la Ley Federal de Vivienda, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las autoridades financieras y crediticias, pueden expedir las reglas para la operación y el otorgamiento de créditos para viviendas producidas o mejoradas con recursos federales; definiendo en la fracción VI de su artículo 4, el concepto de *crédito de vivienda* como... “los préstamos que se conceden con la finalidad de adquirir suelo, construir, rehabilitar, mejorar y ampliar, complementar o adquirir una vivienda.”

En Derecho Bancario, en un sentido amplio, crédito vale tanto como confianza y equivale a respeto que inspira una persona por sus dotes morales, por sus conocimientos profesionales o incluso por su posición económica.

En un [...] significado económico-jurídico, crédito, en la expresión **operación de crédito**, implica una operación *Do ut des*<sup>19</sup>, en la que *do* es actual y el *des* ha de efectuarse en un segundo tiempo, separado del primero por un término más o menos largo.

Si, tras lo expuesto queremos precisar las características jurídicas de la operación de crédito, podemos indicar dos notas definidoras, pero no exclusivas y una tercera característica, que con las dos anteriores perfila de un modo completo el contenido y la esencia de la operación de crédito.

El plazo o término es un dato esencial en la operación de crédito. Como antes indicábamos la transmisión del acreedor al deudor está separada, en el tiempo, por un término de la retransmisión del deudor al acreedor. Sin embargo, esta nota por si sola, no es suficiente para definir la operación de crédito, porque, en definitiva, todo derecho de crédito implica la existencia de un término. No puede hablarse de derecho de crédito, sino en cuanto

---

<sup>19</sup> *Doy si das. Te doy porque me das. En el contrato bilateral, prestaciones recíprocas.*- Nicolliello, Nelson, *Diccionario del latín jurídico*, Ed. B. de F., Barcelona 1999, Pág. 77

existe una exigencia jurídica a favor del acreedor y esta exigencia jurídica en cuanto existe implica, por definición, un cierto tiempo desde el momento del nacimiento del derecho hasta el momento de su efectividad. Todo derecho de crédito en cuanto existe o está sujeto a término, en el sentido jurídico de esta expresión, o está sometido a un término de hecho, como cuando el cumplimiento del derecho de crédito está impedido por un acontecimiento extraño a la voluntad de las partes, en cuyo caso puede hablarse de un término o plazo resultante de fuerza mayor, o ya el deudor incurrió en mora, y entonces puede hablarse con toda propiedad de un término moratorio.<sup>20</sup>

En Derecho Bursátil, el crédito es aquella deuda que contraen las partes, mediando instrumentos que coticen en Bolsa de Valores, sancionados por la Bolsa Mexicana de Valores y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Como resultado de lo antedicho, en general, el crédito es una deuda cuantificable en dinero que un sujeto debe a otro; las diferencias específicas se puntualizan en cada rama del Derecho que las prevea, dependiendo de la materia.

---

<sup>20</sup> Rodríguez, Rodríguez, Joaquín, *Op. cit.*, Pág. 12

#### **1.4. EL CRÉDITO EN DERECHO FISCAL.**

En la mayoría de los casos, la naturaleza jurídica de un concepto de Derecho se puede obtener mediante la estructuración de todos sus elementos esenciales, contenidos en una definición; en consecuencia, para saber qué es un crédito fiscal se deben determinar los elementos que componen su esencia, ordenándolos en su definición.

Al hacer el examen de la obligación de derecho común se señaló que el crédito es parte de ésta, por lo que se considera que el crédito fiscal es parte de la obligación tributaria. Esta deducción requiere analizar si los elementos de la obligación de derecho común son aplicables o no a la obligación tributaria.

En la doctrina tributaria mexicana, el maestro Margain define 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.”<sup>21</sup>

La anterior definición presenta una inconsistencia, puesto que una obligación no es un vínculo jurídico; una obligación es una conducta forzosa a cargo de un deudor en favor de un acreedor. Como ya se ha demostrado, la relación jurídica es una consecuencia de la generación de una obligación. Por lo que respecta a la afirmación de que el Estado exige el cumplimiento de una prestación, esto es impreciso, ya que la acción de exigir se realiza hasta en tanto exista incumplimiento de la mencionada prestación; esto último será explicado al tratar el tema de la exigibilidad de la obligación tributaria; por lo que hace a los

---

<sup>21</sup> Margáin Manautou, Emilio.- *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México. 1996. Pág. 246

sujetos y a la prestación pecuniaria, es correcto lo señalado por el célebre profesor. Este examen demuestra que la definición del maestro Margain adiciona elementos que no son indispensables en la creación de la obligación tributaria; así mismo, en la definición no se concatena adecuadamente el elemento objetivo con el subjetivo.

Una definición de la doctrina Argentina indica: Habiendo ya reseñado las características que distinguen a la obligación fiscal... puede conceptuársela como el vínculo o nexo jurídico que surge entre el Estado (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo).<sup>22</sup>

En la anterior definición nuevamente se confunde la esencia de la obligación con el concepto de vínculo o nexo jurídico; los conceptos de responsabilidad y exigibilidad son aplicados en forma indebida, ya que la acción de exigir y responsabilizar a un sujeto sólo se realiza como consecuencia de incumplimiento; por lo tanto, el concepto de obligación fiscal no incluye forzosamente la acción de exigir o responsabilizar al sujeto pasivo de la prestación, puesto que una cosa es exigir como una acción inminente y otra, muy distinta, tener la posibilidad de exigir, siempre y cuando se verifique la condición de incumplimiento de la prestación, por ende también esta definición es incorrecta.

Una afirmación más explica: "... la obligación tributaria... [es] el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de otra persona llamada acreedor."<sup>23</sup> En esta definición se vuelve a confundir el vínculo jurídico con la esencia de la obligación, agregando el concepto mediante, (el cual significa por medio de, con,

---

<sup>22</sup> Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F.- *Derecho Tributario General*, segunda edición, Editorial Depalma, Buenos Aires 1995, Pág. 150

<sup>23</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela.- Citada por Sánchez Gómez, Narciso.- *Derecho Fiscal Mexicano*, primera edición, Editorial Porrúa, México 1999, Pág. 337

con la ayuda de)<sup>24</sup>; la utilización de este concepto indica que el vínculo jurídico es el medio por el cual una persona se constriñe a cumplir una prestación. Esto no es acertado, porque la obligación no es un medio; de igual forma, al utilizarse el concepto constreñir, (el cual significa obligar, precisar, compeler por fuerza a alguien a que haga y ejecute alguna cosa)<sup>25</sup>, se introduce un elemento que no es esencial en la constitución de la obligación; la coacción sólo se podrá utilizar si se incumple con la prestación. Así mismo, esta definición no aporta alguna característica distintiva que permita diferenciarla de la obligación de derecho común; sin embargo, tiene la virtud de señalar que la obligación tributaria no sólo es un dar, sino también un hacer, un no hacer y un tolerar.

Del anterior análisis realizado a las definiciones que presenta la doctrina jurídica fiscal mexicana, se constata que la obligación tributaria, al igual que la obligación de derecho común, contiene dos elementos constantes, los sujetos y el objeto. Los sujetos de la relación tributaria son el contribuyente, el cual tiene la calidad de sujeto pasivo o deudor, y el Estado, quien goza de la calidad de acreedor o sujeto activo. El objeto de la obligación tributaria es una prestación, con la particularidad de ser *ex lege*, esto es, que nace de la ley y no de la voluntad de los sujetos.

Por tanto, si se toma la definición básica, propuesta para la obligación en general y se ajusta a las características particulares de la materia fiscal, entonces *la obligación fiscal o tributaria es la prestación, que nace de la ley, por la adecuación de un hecho a una hipótesis legal, a cargo de un sujeto pasivo, denominado deudor o contribuyente, en favor del Estado, en su carácter de sujeto activo denominado acreedor*. En esta definición se omite calificar a la obligación tributaria con los conceptos de *vínculo jurídico, relación jurídica, estado de subordinación* o cualquier otro, por las razones ya expuestas en el análisis de la naturaleza de la obligación de Derecho común.

---

<sup>24</sup> Diccionario de la Lengua Española.- Real Academia Española, Ed. Espasa Calpe, vigésima primera edición, 2000, Madrid.

<sup>25</sup> Diccionario de la Lengua Española.- *Ibíd.*

Asimismo, en esta definición, el objeto de la obligación tributaria está precisado como *prestación*, en forma genérica, debido a que la causa de la relación jurídico tributaria pueden ser prestaciones sustantiva (de dar) o formales (de hacer, de no hacer o de tolerar).

Sin embargo, es trascendental considerar que en la obligación de derecho común las prestaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar son un *crédito*, ya que, en general, son valorizables en dinero.

En cambio, en la obligación tributaria existe una enorme diferencia. *Solamente las prestaciones de dar* tiene la naturaleza de *crédito*, porque es la única prestación que se puede cuantificar patrimonialmente. Por lo que hace a las prestaciones de *hacer, no hacer o tolerar*, éstas no son *créditos*, ya que no se pueden cuantificar en forma pecuniaria.

No es ocioso recordar que, cuando se indicó que el crédito en general se puede cuantificar, el valor de la deuda puede ser medido con otras unidades como son las UDIS's o cualquier otra forma de pago que no necesariamente sea dinero, considerando los pagos realizados mediante transferencia electrónica.

Por estas razones, en derecho tributario la prestación de dar se define como una obligación sustantiva, mientras que las prestaciones de hacer, no hacer y tolerar se consideran obligaciones formales, las cuales cumplen una función de control administrativo y no son valorizables en dinero.

Por lo tanto, dogmáticamente, *el crédito fiscal es la prestación de dar dinero, por concepto de ingresos fiscales, que un sujeto pasivo, denominado contribuyente, debe entregar al sujeto activo, que siempre será el Estado, el cual tiene derecho de recibir y, en su caso, exigir.*

No obstante haber elaborado una definición doctrinal, con los mismos elementos es posible construir una definición legal que permita saber, en forma precisa, qué es un crédito fiscal, por lo tanto, legalmente: *Son créditos fiscales las cantidades determinables de dinero, que el Estado o sus organismos descentralizados pueden cobrar y son exigibles, a una persona específica, por concepto de ingresos fiscales.*

En los siguientes incisos se explica cada uno de los elementos que componen la definición propuesta.

A) Se indica que el crédito fiscal es una cantidad de dinero en concepto de deuda, porque, de conformidad con el primer párrafo, del artículo 20, del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones y sus accesorios se causan y se pagan en moneda nacional; lo anterior no significa que el objeto indirecto que mencionamos (dinero) no pueda ser sustituido por algún otro bien de equivalente valor, si la ley lo autoriza. Al indicar que el crédito fiscal es una cantidad de dinero, se establece, en forma implícita, el objeto directo de la obligación (una prestación de dar) mediante el objeto indirecto (dinero).

B) Se precisa que esa cantidad de dinero debe ser determinable, esto es, que existan los elementos objetivos mínimos para fijar su cuantificación, disponiendo, implícitamente, que la cantidad de dinero que se indique, como monto exacto a pagar, debe obtenerse como resultado de la aplicación de los procedimientos legales y fórmulas matemáticas, que la ley ordena o autoriza, y que permiten la determinación y liquidación de créditos fiscales.

C) Se prevé el elemento subjetivo del crédito fiscal, en su doble aspecto: el sujeto activo (el Estado o sus organismos descentralizados) y el sujeto pasivo (la persona en particular que realizará el entero del numerario determinado); independientemente que el causante sea una persona física, una persona jurídica colectiva (persona moral), una unidad económica sin personalidad jurídica o cualquier ente que la ley le otorgue el carácter de contribuyente; finalmente, quien paga es un sujeto determinado.

D) De igual manera, se precisan los dos conceptos que caracterizan, en forma determinante, el concepto crédito: el cobro y la exigibilidad. El cobro, como la facultad de recibir dinero como pago de alguna cosa a la que se tiene derecho y la exigibilidad entendida como la posibilidad de exigir, en otras palabras, como la facultad de pedir imperiosamente el pago de una prestación determinada, en caso de incumplimiento voluntario de la prestación. El cobro y la exigibilidad serán analizados en forma más pormenorizada cuando se analicen los presupuestos que permiten llevar a cabo el procedimiento de cobro coactivo.

E) El vocablo *pueden* cumple la función de indicar la característica que diferencia al Estado de cualquier otro acreedor, ya que no es una circunstancia optativa el requerir de pago al sujeto determinado; es una cuestión de poder, de *imperium*. En los créditos de derecho privado, la voluntad del acreedor permite que sea optativo el cobro del crédito; en derecho público el Estado debe cumplir con la aplicación de la norma, en ejercicio de los poderes o facultades que las leyes le confieren.

F) Esta definición es concordante con el procedimiento administrativo de ejecución, particularmente con el primer párrafo del artículo 145, en relación con el primer párrafo del artículo 151, ambos del Código Fiscal de la Federación vigente, los cuales prevén:

Artículo 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.

Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I.- A embargar...

G) Por último, se establece que los *Ingresos Fiscales* son la causa legal, e implícitamente, la causa constitucional, de los créditos fiscales, puesto que dichos ingresos deben ser para sufragar el gasto público.

### **1.4.1. EL CRÉDITO FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.**

El concepto *crédito fiscal* es fundamental en la actividad tributaria de la recaudación de ingresos que tiene a su cargo el Estado, porque, de conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación mexicano, el Estado sólo tiene derecho a percibir adeudos que sean considerados créditos fiscales y, en caso que deba aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, tiene facultades expeditas para llevar a cabo el cobro coactivo de dichos créditos. Según dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente, dicha autoridad sólo puede requerir de pago y, en su caso, hacer efectivos adeudos que tengan esta naturaleza jurídica.

Con los resultados obtenidos del análisis del concepto *crédito fiscal*, realizado en el apartado anterior, se pueden examinar las similitudes o diferencias existentes entre la definición doctrinaria y la legal contenida en el Código Fiscal de la Federación vigente en México. Así mismo, es posible estudiar si esta legislación lo contiene adecuadamente.

El legislador mexicano ha establecido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, la base legal para que las autoridades fiscales reciban ingresos, a que tiene derecho el Estado u otros sujetos activos, por conceptos de créditos fiscales; simultáneamente ha tratado de determinar su naturaleza jurídica, mediante la siguiente redacción:

Artículo 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.<sup>26</sup>

De la redacción trascrita es posible afirmar que el artículo 4, del citado Código Tributario mexicano, no cumple la función para la que se redactó.

Una interpretación teleológica indica que el actual primer párrafo del artículo 4, del Código Fiscal de la Federación, está redactado en atención a fines prácticos, más que jurídicos. Estos fines consisten en que, con la presente redacción, se permite a las autoridades fiscales recibir el pago de cantidades que debe percibir el Estado, con independencia de tener o no naturaleza propiamente fiscal, siendo la ley la que les otorga ese carácter, facilitando su percepción y, en su caso, su cobro mediante la vía coactiva.

Ejemplo de esto son las percepciones por cuota compensatoria, que imponen las autoridades correspondientes como consecuencia de prácticas desleales, en materia de comercio exterior, mismos que la Ley de Comercio Exterior vigente califica como aprovechamientos. Otro ejemplo de percepciones que recibe el Estado, que no tienen carácter fiscal, son las sanciones económicas, de naturaleza administrativa, que se imponen a los servidores públicos, en aplicación de los procedimientos administrativos sancionadores que prevé la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Las sanciones que el Poder Judicial Federal impone a los particulares, por violaciones a las leyes procesales son un ejemplo más de adeudos que exigen en pago las autoridades fiscales, como concepto de créditos fiscales.

Por los anteriores razonamientos, se puede asegurar que el legislador, lo que está indicando en el primer párrafo del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación vigente, son los ingresos que percibe el Estado y no la naturaleza de los créditos fiscales

Los razonamientos anteriores demuestran que el legislador mexicano, al definir lo que es un *crédito fiscal*, en el primer párrafo del artículo 4, del Código Fiscal de la Federación, lo hace en forma ineficaz, puesto que no aplica los elementos jurídicos del citado concepto.

---

<sup>26</sup> Código Fiscal de la Federación vigente.

Por otra parte, es evidente que el crédito, propiamente fiscal, se origina por la causación de contribuciones; los créditos 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, son calificados de fiscales, sin que su naturaleza corresponda a tal calificación.

Con esta redacción, el legislador mexicano no define lo que son *créditos fiscales*; lo único que hace es proporcionar un catálogo de los diferentes conceptos por los cuales el Estado u otros entes públicos obtienen ingresos a los que califica de fiscales, lo sean o no, propiamente dicho.

#### 1.4.2. EL CONCEPTO DE *CRÉDITO FISCAL* EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982

La diferencia que existe entre la actual redacción del primer párrafo, del artículo 4, del Código Fiscal de la Federación vigente y la redacción del artículo 18, del Código Fiscal de la Federación, anterior al vigente, es notable. En la redacción anterior se señalaba:

Artículo 18.- El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

El primer problema que presenta la redacción de este artículo, consiste en que la mención genérica del concepto *obligación fiscal* se presta a confusiones importantes, puesto que por *obligación fiscal* se entienden conductas de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar; en estas circunstancias, la redacción analizada permite interpretar que las obligaciones de hacer, no hacer y/o tolerar se pueden determinar en cantidad líquida, lo cual es imposible, en atención a los resultados de apartados anteriores: *las obligaciones fiscales de hacer, no hacer y/o tolerar únicamente cumplen una función de control.*<sup>27</sup>

Un segundo problema se presenta en la función operativa de las autoridades fiscales, ya que esta redacción es inapropiada para los fines que persigue el fisco federal en materia de ingresos, porque lo limita a percibir ingresos derivados únicamente de obligaciones fiscales.

La redacción vigente del artículo 4, del Código Fiscal de la Federación, conviene al Estado al permitirle obtener recursos que no son de naturaleza fiscal.

---

<sup>27</sup> *Infra* 24

La redacción del citado artículo 18, del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, aunque sí proporcionaba una definición del concepto *crédito fiscal*, tiene el inconveniente de limitar sus alcances, porque sólo considera crédito fiscal a la obligación fiscal determinada en cantidad líquida; si bien toda obligación fiscal, determinada en cantidad líquida, es un crédito fiscal, también existen otras deudas que no tienen naturaleza fiscal (p. e. multas impuestas por el Poder Judicial, sanciones económicas de carácter administrativo impuestas conforme a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, etc.); como consecuencia de lo anterior, el legislador amplió el campo de lo que se debe considerar *créditos fiscales* con el objeto de no limitar la práctica de cobro y poder resolver necesidades prácticas, derivadas de la actividad recaudatoria.

Esta opinión es sustentada por el Dr. Luis Humberto Delgadillo<sup>28</sup>, al señalar que:

Comparando ambas disposiciones [artículo 4 y artículo 18] nos podemos percatar de que la concepción genérica que existía conforme al código anterior fue modificada, ya que en la actualidad se precisa que sólo pueden constituir créditos fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones, de aprovechamientos (dentro de los que quedan comprendidas las responsabilidades) y de sus accesorios, por lo que deja fuera a los ingresos denominados productos. Sin embargo, permite que adquieran la característica de crédito fiscal otras cantidades que debe percibir el Estado, que sin tener naturaleza fiscal la ley les otorgue ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

De lo anterior se concluye que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal comparte la naturaleza fiscal.

---

<sup>28</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.- *Principios de Derecho Tributario*, Ed. LIMUSA, décima reimpresión de la tercera edición, 1999, México, Pág. 107

## 2. EL CRÉDITO FISCAL. PRIMERA PARTE

### 2.1. LA CAUSACIÓN DE CONTRIBUCIONES

En el capítulo anterior se indicó que la deuda, generada a favor del fisco federal, es la parte objetiva de la obligación tributaria sustantiva, a diferencia de las obligaciones tributarias formales las cuales tienen como objeto conductas diversas; sin embargo, en ambos casos (obligaciones tributarias sustantivas y formales) se origina la consecuente carga jurídica de cumplimiento que corresponde realizar al sujeto pasivo de la obligación fiscal; la diferencia estriba en la prestación que el deudor debe cumplir.

Como el objeto del presente trabajo únicamente es el examen del crédito fiscal, sólo se estudia la génesis del mismo, omitiendo describir y analizar el nacimiento de las obligaciones fiscales formales.

Por tanto, los cuestionamientos obligados son: ¿cómo nace o se crea un crédito fiscal?; ¿el nacimiento de un crédito fiscal es lo mismo que la causación de una contribución?; ¿qué consecuencias genera la causación de contribuciones?.

Doctrinariamente hablando, sólo se necesitan dos elementos para que nazca un crédito fiscal: primeramente un hecho imponible, entendido como el supuesto normativo o hipótesis legal en donde se establece el objeto considerado por el legislador para ser gravado o sujeto a imposición –para una explicación pormenorizada del concepto *Hecho Imponible* es incuestionablemente necesario remitirse a la obra del mismo título del célebre profesor argentino Dino Jarach–; el segundo elemento es un hecho generador, el cual, particularmente en este

trabajo, se define como el hecho real, materializado por el sujeto pasivo del crédito fiscal. La concatenación de la hipótesis normativa y el hecho real, previsto en esa hipótesis, es lo que genera u origina un crédito fiscal. La fórmula anterior ha sentado raíces no sólo doctrinarias en México; su naturaleza también es reconocida jurisprudencialmente, en la siguiente voz:

CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE.- El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación

pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución.<sup>1</sup>

El proceso mediante el cual se causa una contribución no depende de la voluntad del contribuyente; la ley dispone que la realización de determinados hechos o actos jurídicos generan una contribución, por esta razón las obligaciones que se originan por disposición legal se conocen como obligaciones *ex lege*.

Todo lo anterior explica la causación de un crédito fiscal y, de manera simultánea, hace inferir la existencia de una obligación fiscal; la razón es la siguiente: si el crédito fiscal es una deuda, y esta deuda es una contribución prevista en la ley, que se debe entregar al Estado, es incuestionable que se está en presencia de los elementos de la obligación fiscal, ya que una deuda siempre es a cargo de un sujeto pasivo; igualmente, esa deuda es a favor de un sujeto activo; sin embargo, la característica particular de este tipo de obligaciones ha motivado que la doctrina las denomine *obligaciones tributarias sustantivas*.

Ahora bien, no obstante que se cause una contribución, esto no significa que el causante tenga conocimiento cabal de la cantidad en dinero que adeuda; lo único que ha sucedido es que se ha creado en el mundo de lo abstracto una obligación a cargo de un determinado sujeto, por el perfeccionamiento del hecho generador al hecho imponible, en sus elementos materiales, personales, espaciales y temporales; para que la obligación en abstracto se materialice, es necesario realizar varios procedimientos, entre los cuales destaca la determinación; esto se explicará con detalle más adelante.

Asimismo, la causación de una contribución trae asociada una serie de consecuencias jurídicas; ejemplo de ello es su pago, para lo cual, la ley establece determinadas formalidades (tipo de formato, instituciones u oficinas autorizadas para recibir el pago, formas o medios de pago -cheque, efectivo, transferencia electrónica, etc.-, posibilidades de compensación, etc.), pero, ante todo, la

---

<sup>1</sup> Tesis de Jurisprudencia P./J. 72/2006, con número de registro 174,924, de la novena época, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, de junio de 2006, página 918

consecuencia más importante de todas: el patrimonio del deudor está afecto a sufrir una reducción por el numerario que corresponde al Estado; por tanto, en el supuesto de no pagar, o pagar menos de lo que se adeuda, las consecuencias pueden ser desde una multa por infracción hasta privación de la libertad por evasión o defraudación fiscal.

Se observa entonces, que el nacimiento de una obligación tributaria sustantiva desencadena una serie de obligaciones formales de tal importancia que, sin éstas, no podría darse el debido cumplimiento de pago de la obligación principal.

### **2.1.1. BREVE ANÁLISIS DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 6 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2007.**

En México, mediante la fórmula descrita en el apartado anterior, el legislador regula la causación de contribuciones en el primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

Artículo 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.

Ya se ha visto que la causación o generación de una contribución origina, en forma simultánea, una obligación fiscal. La génesis de la obligación fiscal está implícita en el texto legal. De igual forma está implícito el aspecto subjetivo.

No es necesario señalar que dicha obligación o tributo causado está a cargo de un sujeto pasivo; es evidente que las obligaciones son a cargo de personas, de acuerdo al análisis de la naturaleza jurídica de la obligación fiscal.

El hecho generador se prevé en la *realización de las situaciones jurídicas o de hecho*, concatenándolo con el hecho imponible, el cual es señalado por el legislador mexicano, al apuntar que esas situaciones jurídicas o de hecho deben estar *previstas en las leyes fiscales*.

No es ocioso que dicho legislador señale el concepto de vigencia; una obligación sustantiva nace por la adecuación de un hecho material a una hipótesis normativa; empero, esa hipótesis normativa debe estar *viva* y debe dar seguridad y certeza jurídica; en otras palabras, a los hechos generadores no es posible aplicarles normas que hubiesen sido derogadas con anterioridad a la realización

de esos hechos o normas que el legislador hubiera emitido con posterioridad al acontecimiento de los referidos hechos generadores.

Es interesante observar que el artículo 17, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, señalaba:

Artículo 17.- La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

En el citado Código Fiscal de la Federación, el legislador determinaba que la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales hacían nacer la obligación fiscal; en el actual Código Fiscal de la Federación, el legislador ha modificado su postura, al señalar que la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales causan una contribución.

A juicio personal, el cambio de postura es correcto. La fórmula contenida, tanto en el actual artículo 6 como en el derogado artículo 17 tiene las mismas bases esenciales: a) la realización de las situaciones jurídicas o de hecho y b) previstas en las leyes fiscales, lo único que se modifica es el resultado; antes se indicaba que nacía la obligación fiscal y ahora se indica que el resultado es que se causa una contribución. Sin embargo, el legislador no proporcionó alguna justificación teórica o práctica que permitiera saber las razones de éste cambio; en la exposición de motivos sólo se menciona lo siguiente:

Las materias tratadas por el nuevo Código son ciertamente las mismas que contiene el Ordenamiento en vigor desde 1967; pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que con ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas, moderno y equilibrado, que facilite el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales.<sup>2</sup>

En páginas anteriores de este trabajo se analizó brevemente el artículo 18, del Código Fiscal de la Federación anterior al vigente, encontrando inconveniencias, al afirmarse que el crédito fiscal es la obligación fiscal

---

<sup>2</sup> Exposición de motivos, de fecha 15 de diciembre de 1981, formulada por la H. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

determinada en cantidad líquida; esas mismas inconveniencias son aplicables a la redacción del artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, anterior al vigente, porque, decir que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho se presta a confundir el tipo de obligación que ha nacido; esto es, un lector no especializado en la materia tributaria pudiera pensar que la obligación fiscal a la que se refiere el dispositivo legal en estudio puede ser una obligación fiscal de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar; cuando que, en realidad, quienes conocen a fondo la intención de esa norma en particular, saben que la misma se está refiriendo únicamente a la obligación fiscal sustantiva; en otras palabras, el artículo 17 se refiere a obligaciones fiscales de dar.

No es desconocido que las bases de la fórmula a la que se ha hecho referencia, contenida en los artículos 6 y 17, de los Códigos Fiscales de la Federación vigente y anterior al vigente, respectivamente, se deben a los estudios de Derecho Tributario del célebre profesor italiano Mario Pugliese, contenidos en su obra *Instituciones de Derecho Financiero*, en donde concluye: “Como consecuencia... resulta que el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente”<sup>3</sup>.

El maestro Pugliese no ignoraba la existencia y naturaleza de aquellas obligaciones fiscales, que a lo largo de este trabajo se han denominado formales (de hacer, no hacer o tolerar), sin embargo, es necesario estudiar toda la obra de *Instituciones de Derecho Financiero* para poder afirmar que el citado maestro, de manera esencial, pero implícita, en la fórmula que perfeccionó sólo se refería a la obligación fiscal sustantiva (de dar).

Por estas razones es que se considera acertada la disposición de nuestro legislador mexicano al determinar que la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, causan contribuciones. Mediante esta redacción, no queda duda alguna que la fórmula del primer párrafo del artículo 6

---

<sup>3</sup> Pugliese, Mario.- *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Porrúa, Segunda edición, 1976, México, Pág. 253

se refiere al objeto de la obligación fiscal sustantiva; esto es, la deuda fiscal que nace a favor del Estado.

Por tanto, una contribución se ha causado en “el momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que, consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.”<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, Decimoctava edición -tercera reimpresión- 2000, México, Pág. 546

## 2.2. CONCEPTO Y FUNCIÓN DE LA DETERMINACIÓN.

Entre otros procedimientos, el de determinación de la obligación tributaria sustantiva permite al sujeto pasivo estar en aptitud de realizar el pago del crédito fiscal a su cargo, porque la acción de determinar la obligación tributaria sustantiva tiene como propósito fijar todos y cada uno de los elementos que la integran, así como cuantificar la deuda misma; esos elementos son: el sujeto pasivo del crédito fiscal y, en su caso, el sujeto responsable o pagador; el tipo de contribución causada; el periodo o momento de causación; los hechos considerados por la ley y llevados a cabo por el contribuyente en la vida real que dan vida a la obligación fiscal sustantiva y las pruebas o razonamientos que se relacionen con esos hechos; así como cada una de las normas aplicables a la cuantificación del crédito fiscal. Este procedimiento va más allá de la simple fijación de la cantidad líquida de la obligación.

La determinación de la obligación fiscal sustantiva es un procedimiento que puede realizar cualquiera de los dos sujetos de la obligación tributaria sustantiva, a diferencia de las obligaciones formales que sólo pueden ser determinadas por el sujeto activo. En la doctrina fiscal mexicana, para el maestro De la Garza, la determinación tributaria es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ibíd.*

Por su parte, el Poder Judicial Federal considera válido el procedimiento descrito, estableciendo su postura en el siguiente criterio:

DETERMINACIÓN, CONCEPTO DE LA. ARTÍCULOS 80 Y 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967.- Doctrinalmente, ha sido definida la figura de la determinación como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la Federación de 1967, también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos; se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva al cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Informe de la SCJN de 1983, SJF, 7ª época, tomo 169-174 6ª parte, pág. 71, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1º Circuito.

Es opinión personal que *la determinación es un acto o serie de actos ajustados a un procedimiento, establecido en ley, que tiene por objeto constatar o verificar la existencia de un tributo causado y, consecuentemente, la existencia de una obligación sustantiva a cargo de un sujeto determinado, con objeto de cuantificarla.*

La función del acto de determinación es la de ser un medio legal para investigar y comprobar, con la mayor certeza posible, la existencia de una obligación fiscal sustantiva a cargo de un sujeto determinado, utilizando los elementos y técnicas fijados en las leyes tributarias, que nuestro legislador considera idóneos para tal fin.

Si se considera que investigar es descubrir aquello que se desconoce, el procedimiento de determinación de la obligación fiscal es utilizado, por cualquier persona, como un procedimiento de investigación cuando no se ha realizado algún acto para fijar los elementos contextuales de la obligación tributaria sustantiva y la cantidad líquida del crédito fiscal.

La comprobación de la existencia y cuantificación de una obligación fiscal sustantiva únicamente se puede realizar si, con anterioridad, ya se han determinado tanto los elementos contextuales como la cantidad líquida, correspondientes al crédito fiscal.

En los actuales ordenamientos tributarios, la ley, en cuanto relaciona la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, de la cual establece sus elementos constitutivos, no puede enunciar sino en abstracto los presupuestos del tributo y los criterios para su liquidación. Para determinar aquí, en concreto, la existencia y el monto del débito tributario, es necesario en cada caso investigar si los referidos presupuestos se han realizado y cumplir cualquier otra indagación o valorización que la ley misma prevé y disciplina. Esta investigación puede ser simple o compleja, requerir laboriosas indagaciones de hecho o técnicas (para determinar, por ejemplo, la renta neta de un negocio industrial o la renta presunta de un edificio no alquilado) o indagaciones jurídicas delicadas (así para descubrir bajo la forma aparente la naturaleza intrínseca y los efectos de un acto

sujeto a registro); cuando se da una situación de hecho no controvertida y una base imponible fácilmente mensurable puede agotarse en una simple operación mental, pero que siempre constituye un momento insuprimible en el desarrollo de la relación tributaria.<sup>7</sup>

El procedimiento de determinación de la obligación tributaria tiene carácter declarativo en oposición a constitutivo. Esto se debe precisamente a la propia naturaleza de la determinación que se limita a investigar y constatar la realización de hechos jurídicos que un sujeto ha llevado a cabo con antelación a la determinación misma; estos hechos han producido una obligación tributaria, por tanto, la determinación no es constitutiva de la obligación tributaria ni del crédito fiscal.

La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria esta operación se llama determinación de la obligación.<sup>8</sup>

Los alcances de la determinación también deben ser visualizados en un contexto de Derecho Probatorio, ya que, como se ha dicho en párrafos anteriores, la determinación cuantifica el crédito fiscal, pero también determina todos los elementos personales, temporales y objetivos, que confluyen en el nacimiento de la obligación tributaria. Ahondando más en ello, Gazzero ha dicho que la determinación es “la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible, y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho

---

<sup>7</sup> Giannini.- citado por De la Garza en *Ob. cit.* Pág. 554-555

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.- *Derecho Financiero*,. Vol. I, 7ª edición, Editorial DEPALMA, Buenos Aires, 2001, Pág. 535

generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el caso administrativo que concretiza la constatación.”<sup>9</sup>

Es en este sentido que se debe considerar el aspecto probatorio de la determinación de la obligación tributaria, puesto que todo el procedimiento constituye el conjunto de pruebas que se pueden hacer valer para justificar el resultado: la cuantificación del crédito fiscal.

Por lo anterior, se insiste que la determinación constata o verifica la existencia de un tributo causado y, consecuentemente, la existencia de una abstracción llamada obligación fiscal a cargo de un determinado sujeto.

Por otra parte, la determinación hace saber al contribuyente si existe un saldo a favor o, aun y cuando se hubiese causado una contribución, puede determinarse que no existe saldo a cargo; ejemplo de ello es el impuesto sobre la renta, en el que, aun habiéndose causado el impuesto, la determinación permite disminuir pérdidas fiscales pendientes de aplicar; el resultado será que el contribuyente no tenga obligación de pago alguno.

---

<sup>9</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ob. cit.* Pág. 556

### **2.3. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL, CUANDO LA REALIZA EL SUJETO PASIVO.**

Es regla general que la mayoría de los sistemas tributarios modernos del mundo han adoptado el método de autodeterminación (autoliquidación) de las contribuciones, esto implica que sea el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria el responsable de determinar la cantidad del crédito fiscal a su cargo.

La norma jurídica en diversos casos ordena, que la determinación de la obligación fiscal debe hacerse por el sujeto pasivo principal o por responsable solidario, que en este segundo supuesto, es un tercero que actúa por receptoría, sin la intervención de la autoridad fiscal; a esta forma algunos estudiosos de la materia la determinan autodeterminación, por un deber ante al Estado; dichas personas quedan obligadas a respetar los preceptos legales conducentes a la concretización del nacimiento de la prestación tributaria, mediante la expedición de los documentos, actos contratos, certificaciones, así como llevar la contabilidad, y efectuar los balances que corresponden a sus ingresos y egresos, para que en forma impresa se reconozca y se demuestre la existencia del hecho generador del impuesto, derecho o contribución especial, justificando la materialización de la base gravable, para que de esta manera se formule la liquidación de la prestación que corresponda, al realizar la operación aritmética que conduzca a cuantificar el porcentaje del gravamen que debe enterarse al fisco en dinero o en especie, lo que debe hacerse en la fecha, período o momento estipulado en la ley sobre la materia, para que el cumplimiento de

ese deber tributario se haga en su oportunidad, de manera concreta, completa y justa.

Es una forma de evitarles molestias a los particulares mediante los requerimientos, notificaciones y en su caso hasta la imposición de sanciones pecuniarias por cuenta de la autoridad hacendaria, haciéndolos a su vez, más responsables y comprometidos con los altos fines del Estado, para que se ajusten a las disposiciones tributarias que contemplan su compromiso de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para sufragar las necesidades sociales. Es así como se le puede dar más eficacia al principio de economía de la obligación en cuestión.<sup>10</sup>

La actuación de los particulares goza de la presunción de buena fe, pero esto no los exime de cometer errores en la determinación y declaración de las obligaciones fiscales sustantivas a su cargo; entre muchas otras causas, frecuentemente estos errores pueden ser consecuencia de una incorrecta interpretación de las disposiciones fiscales aplicables, por lo que toda determinación realizada por el sujeto pasivo debe ser considerada provisional. En otras palabras, no existe definitividad ni plena certeza jurídica en los resultados del procedimiento de determinación, declaración y pago de la contribución causada, cuando es realizada por el sujeto pasivo sin que medie gestión alguna por parte del Estado.

Es incuestionable que todo lo realizado por el sujeto pasivo puede ser revisado por la parte acreedora de la obligación tributaria, a efecto de comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones y, en caso de ser necesario, la autoridad modificará y determinará, en forma precisa, la obligación fiscal; esto no significa que en todos los casos, la autoridad fiscal determine una prestación a su favor, porque bien puede suceder que el sujeto pasivo hubiese determinado erróneamente un tributo a su cargo, sin que realmente dicho tributo se hubiera causado; más aun, el resultado de la función fiscalizadora de la autoridad puede

---

<sup>10</sup> Sánchez Gómez, Narciso.- *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México. 1999, Pág. 350

resultar favorable al sujeto pasivo, determinando que se pagó, indebidamente o en exceso, una contribución.

Uno de los inconvenientes que presenta el método de autodeterminación es el desconocimiento que tiene la autoridad de todos aquellos hechos jurídicos, productores de contribuciones, que el contribuyente realiza. Una forma sintética e inmediata que el Estado tiene para conocer la actividad productora de contribuciones, que lleva a cabo el contribuyente, es la declaración. La doctrina fiscal mexicana ha definido la naturaleza jurídica de la declaración de la siguiente manera: “acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.”<sup>11</sup>

Precisamente porque declarar tiene una naturaleza meramente informativa “su eficacia depende de medios de prueba que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la declaración.”<sup>12</sup>

Debe quedar perfectamente claro que la actividad realizada por el sujeto pasivo, al determinar la obligación tributaria sustantiva, no es una función administrativa; esta determinación debe ser considerada como el resultado de una forma de cumplimiento de informar a la autoridad fiscal sobre la situación del propio sujeto pasivo.

Algunos tributaristas han querido ver en el contenido de la declaración una confesión extrajudicial, en cuanto que los datos o información que proporciona el declarante pueden ser usados en su contra por la Autoridad administrativa. Sin embargo, entre la declaración y la confesión extrajudicial pueden señalarse las siguientes diferencias:

---

<sup>11</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ob. cit.* Pág. 570

<sup>12</sup> Jarach, Dino.- *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, tercera edición, 1999, Buenos Aires, Pág. 425-426

- a) La confesión es un acto voluntario que requiere el *animus confidenti*; la declaración, en cambio, es un acto obligatorio;
- b) La confesión es por principio general “*contra se*”; la declaración, por el contrario, es un acto “*pro se*”, en cuanto que el declarante afirma la veracidad de ella y pretende que sea reconocida y aceptada por la autoridad destinataria;
- c) La confesión opera en el ámbito del proceso (civil); en ella no es concebible el error de derecho; la declaración, en cambio, opera en el ámbito administrativo y admite tanto el error de hecho como el error de derecho y las consecuentes rectificaciones;
- d) La confesión tiene el carácter y la función de prueba, la declaración tiene, por el contrario, un carácter obligatorio y sólo puede convertirse en prueba en un momento o etapa posterior del procedimiento, esto es, cuando se tramite el proceso contencioso administrativo;
- e) El objeto de la confesión es un hecho que el confesante declara haberse o no realizado, según determinada modalidad, mientras que el objeto de la declaración son apreciaciones, esto es, valuaciones sobre elementos objetivos;
- f) La función de la confesión es constituir una prueba legal plena, mientras que el de la declaración es comunicar a la Administración tributaria que una obligación fiscal ha nacido y poner en movimiento la actividad administrativa que puede conducir a la determinación de esa obligación;
- g) En el procedimiento tributario, dominado por el principio inquisitivo, tanto la confesión como la declaración valen como simples elementos de juicio, liberalmente apreciables por la autoridad, de donde la contraposición entre declaración y confesión deviene, en gran parte, irrelevante. (Berliri).<sup>13</sup>

En consecuencia, no queda duda alguna sobre el carácter meramente informativo de la declaración, que los contribuyentes presentan ante las autoridades fiscales.

---

<sup>13</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ob. cit.* Pág. 567-568

Está misma naturaleza jurídica es aplicable a todos y cada uno de los documentos, avisos o formatos que el contribuyente utiliza para el cumplimiento formal de sus obligaciones. Esto significa que gozan de la presunción de veracidad, reiterando que, como dice Dino Jarach, estos documentos no tienen eficacia alguna respecto de la obligación sustantiva.

No se debe pasar por alto que, precisamente por ser una presunción, todos los documentos utilizados por los sujetos pasivos para el cumplimiento de sus obligaciones formales o sustantivas están sujetos a revisión, hasta la plena satisfacción del sujeto activo.

### **2.3.1. BREVE ANÁLISIS DEL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 6 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2007.**

México, acorde con los modernos sistemas tributarios ha adoptado el método de autodeterminación de contribuciones, siendo responsabilidad del sujeto pasivo el resultado que manifieste ante la autoridad. El legislador ordinario ha plasmado esta obligación, en el tercer párrafo, del artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, el cual prescribe:

Artículo 6.-...

...

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

El Poder Judicial Federal ha confirmado el carácter obligatorio de esta disposición, mediante el siguiente criterio:

OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.- El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la responsabilidad de determinar en cantidad líquida las contribuciones a

enterar, mediante la realización de las operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Dicha autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual le permite declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la correcta interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino que es una modalidad relativa al cumplimiento de las obligaciones a su cargo, cuya atención se supervisa por la autoridad fiscal, tal como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.<sup>14</sup>

El dispositivo legal en análisis tiene fines específicos que distan, en mucho, de la simple determinación de una contribución.

Las autoridades fiscales, en México, no tienen la capacidad administrativa ni los recursos materiales y humanos suficientes para poder determinar las contribuciones a cargo de los contribuyentes. Por esto, para poder subsanar esa incapacidad objetiva, el legislador ordinario dispone, como una obligación formal, que sea el propio contribuyente quien determine las contribuciones que ha causado. Esta obligación es de vital importancia para el sistema tributario nacional, y para cualquier sistema en el mundo, porque de esta manera el fisco recibe contribuciones que le permiten sufragar el gasto público, sin tener que realizar gestión alguna.

Lo anterior se puede observar desde otra perspectiva: si no existiera la obligación, a cargo de los contribuyentes, de determinar las contribuciones que han causado, entonces no podrían cumplir con su obligación de pago, porque no existiría un fundamento legal que les permitiera llevar a cabo la cuantificación de

---

<sup>14</sup> Tesis aislada 1a. XVI/2006, con número de registro 175,875, Materia Administrativa, correspondiente a la novena época, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Federación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, de febrero de 2006, Página 633

sus adeudos. La lógica indica que, entonces, serían las autoridades fiscales las encargadas de determinar las contribuciones causadas por el sujeto pasivo; sólo así podría la autoridad exactora recaudar una contribución.

Materialmente es imposible que la autoridad fiscal pueda determinar las contribuciones causadas por los contribuyentes; esto sólo es excepcional, de conformidad con la segunda parte, del tercer párrafo del artículo analizado.

Consecuentemente, este acierto legislativo evita a las autoridades fiscales una carga de trabajo, que en otras condiciones no podrían realizar; igualmente, el citado dispositivo legal permite a los contribuyentes una serie de actos que redundan en su beneficio.

El que la disposición legal señale que es obligación de los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, no significa que forzosamente el resultado sea una contribución que se adeuda. Es posible que no exista contribución causada o, en algunos casos, pudiese resultar que el contribuyente realizó pagos en exceso; en este caso, estará en la situación de poder solicitar la devolución correspondiente, sin que medie alguna actuación de la autoridad fiscal, mas que la autorización de esa devolución.

### 3. EL CRÉDITO FISCAL. SEGUNDA PARTE

#### 3.1. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL, CUANDO LA REALIZA EL SUJETO ACTIVO.

En apartados anteriores<sup>1</sup> se desarrolló lo correspondiente a la obligación que tiene el sujeto pasivo de la obligación (contribuyente) de determinar las contribuciones a su cargo y, en su caso, los accesorios de éstas; sin embargo, esta actividad no es exclusiva del contribuyente. Las autoridades fiscales también tienen la facultad de llevar a cabo diversas funciones de fiscalización.

Son actuaciones de comprobación las que se efectúan respecto a las realidades declaradas por los contribuyentes. Cuando se trata de descubrir realidades no declaradas, la actuación inspectora es de investigación. Tanto respecto de unas como de otras, la Inspección ejerce, además, las funciones de calificación jurídica.

Pues bien, estas actuaciones pueden ser:

- De calificación, comprobación e investigación de *hechos impositivos*.
- De calificación, comprobación e investigación de *bases impositivas*.
- De calificación jurídica y comprobación de las *liquidaciones* practicadas, en sus declaraciones, por los administrados.

...

Además de las actuaciones de calificación jurídica, y de comprobación e investigación de hechos impositivos, bases impositivas y liquidaciones,

---

<sup>1</sup> *Infra.* 45-47

competen también a la Inspección de los tributos las referentes a los beneficios tributarios, subvenciones, desgravaciones, etc., que se hayan otorgado a los contribuyentes.<sup>2</sup>

Para cumplir con estas actuaciones, las autoridades realizan diversos procedimientos administrativos, mismos que son estudiados en la doctrina por el Derecho Tributario Administrativo.

El Derecho Tributario Administrativo o Formal, está integrado por un conjunto de normas jurídicas del Derecho Público y de principios doctrinales en el rubro fiscal, que se encargan de regular la actividad tributaria del Estado, en sus tres esferas de gobierno, con el objeto de que los particulares no se sustraigan del cumplimiento de sus obligaciones contributivas, y que se conocen como de: hacer, no hacer y de tolerar, tanto para el sujeto pasivo principal o directo, como para los responsables solidarios que marca la ley.

Pues para el Estado no es suficiente que a través del Poder Legislativo se instituya la obligación contributiva, mediante la expedición de una norma general, obligatoria he impersonal, y que en la realidad social, se produzcan los hechos generadores del tributo, para que los particulares, queden obligados a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para sufragar el gasto público, ya que también es necesario que se haga realidad dicha obligación, que la Administración Fiscal desarrolle una actividad de control, fiscalización y exigibilidad de la misma en caso de incumplimiento de los sujetos obligados a su pago, para que los hechos generadores de la prestación contributiva no queden sin declararse o descubrirse.

En efecto, la actividad administrativa de las autoridades tributarias va dirigida a la satisfacción de la pretensión fiscal, pues la Hacienda Pública no puede ni debe esperar a que todos los ciudadanos cumplan espontánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones contributivas, y por ello debe proveer diversos instrumentos jurídicos para indagar y confirmar si se ha

---

<sup>2</sup> Pérez de Ayala, José Luis, González, Eusebio, *Derecho Tributario*, tomo II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1994, Págs. 61-62

cumplido o no con la prestación en cuestión, y en caso de descubrir omisiones por dolo, error o ignorancia del sujeto pasivo principal o del responsable solidario debe determinar la contribución evadida, imponiendo las sanciones respectivas y exigir mediante el procedimiento administrativo de ejecución el entero conducente.<sup>3</sup>

En caso de ser necesario que las autoridades fiscales lleven a cabo la determinación de la obligación fiscal, debe ser mediante alguno de los procedimientos establecidos en la Ley; el efecto jurídico que se produce, por el ejercicio de estos procedimientos, es comprobar el cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones que el sujeto pasivo tiene a su cargo.

La actividad intelectual del contribuyente o responsable que reconoce la existencia de un hecho imponible en todos sus aspectos y, por tanto, el nacimiento de una obligación que cumple satisfactoriamente, constituye la motivación interna de su acatamiento de la voluntad de la ley, pero no es asimilable al proceso que realiza la autoridad administrativa tendiente a reafirmar en el caso concreto la voluntad abstracta de la ley. En otras palabras, cuando el derecho tributario positivo admite que la obligación tributaria puede ser cumplida espontáneamente por el contribuyente o responsable sin intervención de la autoridad administrativa y que dicho cumplimiento consista, por ejemplo, en el pago por declaración jurada, esta no es una forma de determinación, sino un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo, para conocimiento de la autoridad recaudadora.<sup>4</sup>

Efectivamente, la autoridad fiscal no tiene certeza ni conocimiento que el contribuyente, en forma indudable, hubiese realizado los procedimientos establecidos en la ley; ahora bien, en caso de que el contribuyente los hubiese llevado a cabo, la autoridad no tiene certeza que la aplicación de las disposiciones fiscales debidas se realizó correctamente.

---

<sup>3</sup> Sánchez Gómez, Narciso.- *Ob. cit.* Pág. 490

<sup>4</sup> Jarach, Dino.- *Ibíd.* Págs. 419-420

En el derecho tributario mexicano es aplicable lo referido por el maestro Jarach, en cuanto a que el ejercicio de las facultades de comprobación origina, entre otros efectos jurídicos, la posibilidad de determinar un crédito fiscal, materializándose dicha determinación en una resolución definitiva.

Esa resolución determina una situación jurídica concreta, en contra de un sujeto pasivo en específico; al mismo tiempo, constituye una resolución ejecutoria, la cual, de no ser impugnada en tiempo y forma por los medios de defensa idóneos, hará las veces de título base para justificar el inicio del procedimiento de cobro coactivo. La naturaleza de esa resolución debe ser lo que en la doctrina tributaria y en la ley se conoce como resolución definitiva, independientemente del procedimiento administrativo que hubiese utilizado la autoridad, siendo la única condición que el mismo esté apegado a las disposiciones legales aplicables.

### **3.1.1. BREVE ANÁLISIS DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 42, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2007.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación invariablemente ha sustentado que: Es un principio general de derecho constitucional, universalmente admitido, que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.<sup>5</sup>

De los dos sujetos que perfeccionan la obligación tributaria sustantiva, el más interesado en su cumplimiento es el Estado, como parte acreedora; sin embargo, de estos dos sujetos, el que mayor incertidumbre tiene en la formación de obligaciones sustantivas es precisamente el Estado por el total desconocimiento de los hechos de naturaleza económica que realizan sus deudores fiscales. Por esta razón, se han establecido en la ley los medios a través de los cuales el Estado puede allegarse de la información necesaria para investigar, constatar, verificar o comprobar la existencia de créditos fiscales a su favor, así como el debido cumplimiento de las obligaciones a cargo de sus deudores. Esta investigación y, en su caso, cuantificación de obligaciones tributarias encuentra límites en la propia ley, ya que las autoridades fiscales únicamente cuentan con las facultades y procedimientos legales vigentes para sustentar su actuación; ir más allá de estas facultades y procedimientos es ilegal.

Las facultades de comprobación, para verificar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales, se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983.

---

<sup>5</sup> Tesis de Jurisprudencia número 87, registro número 917,621, de la Quinta Época, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de Nación; visible en el Apéndice 2000, Tomo VI, página: 69. Ver Genealogía.

Particularmente, interesa el examen del primer párrafo del artículo 42, que prevé el poder que tienen las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales.

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

En materia de fiscalización, el legislador mexicano ha establecido la presente disposición con fines específicos: a).- comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por parte de determinados sujetos; b).- determinar contribuciones omitidas; c).- determinar créditos fiscales; d).- comprobar comisión de delitos fiscales y; e).- proporcionar información a otras autoridades fiscales. Lo anterior significa que las facultades de las autoridades fiscales encuentran límite en lo dispuesto por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a las facultades para comprobar comisión de delitos fiscales, el profesor Augusto Fernández Sagardi advierte: “Todas las facultades citadas son básicas para una adecuada administración de la tributación pero la señalada en el inciso -e)- riñe con las facultades concedidas en exclusiva al Ministerio Público de la Federación en el artículo 21 constitucional, institución que tiene el monopolio de la investigación y persecución de los delitos. Una revisión iniciada por la SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) tendente a investigar delitos es, por necesidad, inconstitucional.”<sup>6</sup>

En relación a proporcionar información a otras autoridades fiscales, entre algunas de las causas por las cuales se prevé esta facultad es debido a la reciprocidad con autoridades fiscales de otros países, con las que México ha

---

<sup>6</sup> Fernández Sagardi, Augusto.- *Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, Ed. SICCO, 1ª edición, 2000, México, Pág. 139

celebrado tratados o convenios, a efecto de evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

Es opinión personal que la facultad más importante de las autoridades fiscales es la de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustantivas o formales) que tienen a su cargo los sujetos pasivos. La facultad de determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales es facultad consecuente de los procedimientos de comprobación y sólo es ejercida en caso de incumplimiento de los sujetos revisados.

Las facultades de comprobación se ejercitan con independencia de que los contribuyentes hubiesen autodeterminado y pagado las contribuciones causadas. Es irrelevante si el contribuyente hubo presentado o no la declaración respectiva; las facultades de comprobación no se limitan a la revisión de declaraciones; el ejercicio de éstas tienen por objeto revisar todos los elementos que puedan demostrar que se generó o no una contribución y, consecuentemente, que un determinado contribuyente tiene o no una obligación a su cargo; igualmente, tiene la finalidad de revisar si las obligaciones generadas han sido satisfechas a través del pago respectivo, mismo que debió realizarse, exacta, correcta y puntualmente, mediante entero de numerario en institución autorizada. El documento con el cual se comprueba ese pago es la declaración, el formato o comprobante autorizado por las autoridades competentes.

En síntesis, las facultades de comprobación tienen por objeto la revisión del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, a cargo de los sujetos pasivos directos, de los sujetos pasivos indirectos o de cualquier otro sujeto que tenga relación con estos.

El efecto positivo de esa revisión es que la autoridad determine que los sujetos revisados han cumplido exacta, correcta y puntualmente con sus obligaciones fiscales.

El efecto negativo es la determinación de incumplimiento que realice la autoridad; dependiendo del incumplimiento serán las consecuencias que se generen. Si el incumplimiento es por la no realización de obligaciones formales, la consecuencia es la aplicación de una sanción negativa (multa).

El Derecho Tributario establece una gran variedad de deberes y obligaciones a cargo tanto de los sujetos del crédito fiscal, como respecto de los terceros y los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. Esas obligaciones pueden ser de muy diverso carácter. Las principales son aquellas cuyo contenido u objeto es una prestación fiscal, otras son obligaciones accesorias cuya finalidad es asegurar el pago de los créditos fiscales, por ejemplo, presentar avisos, declaraciones, llevar ciertos libros o registros, etc., o bien se trata de obligaciones que se relacionan con las funciones de vigilancia atribuidas a los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. El incumplimiento de cualquiera de esas obligaciones y la consiguiente infracción del precepto o preceptos relativos, es lo que produce la responsabilidad fiscal que se analiza.<sup>7</sup>

Si el incumplimiento es de obligaciones fiscales sustantivas, por no haber cubierto total o parcialmente la contribución causada, la consecuencia será la determinación de esa contribución omitida, más la respectiva multa, conjuntamente con la actualización y los recargos que por indemnización se deban pagar, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones correspondientes, para el caso de actualizarse el delito de defraudación fiscal.

---

<sup>7</sup> Lomelí Cerezo, Margarita.- *Derecho Fiscal Represivo*, Ed. Porrúa, segunda edición, 2000, México, Pág. 199

### **3.2. RESOLUCIÓN MEDIANTE LA QUE SE DETERMINA UN CRÉDITO FISCAL.**

En el punto anterior se analizó el concepto de determinación de la obligación fiscal desde la perspectiva de los sujetos que, por ley, pueden realizarla, encontrando diferencias sustanciales en el procedimiento que cada uno lleva a cabo; esas diferencias se hacen evidentes en el producto de la determinación.

El producto en que se concretiza la determinación de la obligación fiscal no es de la misma naturaleza, ni produce las mismas consecuencias jurídicas, precisamente porque el contribuyente actúa en su carácter de gobernado y la autoridad fiscal actúa en su carácter de imperio.

El sujeto pasivo realiza una declaración, en la que asienta una serie de datos que indican si existe una contribución causada y, en su caso, la cuantificación de esa contribución. Esta declaración es un vehículo de manifestación de hechos que tiene como eje de cumplimiento la contabilidad del sujeto pasivo; al mismo tiempo, la contabilidad sirve como medio de prueba para demostrar la veracidad de los hechos manifestados.

Por otra parte, el sujeto activo concretiza el procedimiento de determinación en un documento que se denomina resolución, la cual es definida como una decisión, fallo, providencia de una autoridad gubernativa o judicial que resuelve o soluciona un problema, conflicto, petición o litigio.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Cabanellas, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, vigésimo tercera edición, tomo VII R-S, Ed. Heliasta, Buenos Aires, Argentina 1994

Alfonso Nava Negrete se refiere a la resolución administrativa<sup>9</sup> como: el acto de autoridad administrativa que define o da certeza a una situación legal o administrativa. Las resoluciones pueden ser provisionales o definitivas. Las primeras son las que requieren de otra u otras intervenciones administrativas para producir efectos legales y las segundas los producen por sí sin necesidad de otro acto de autoridad.

Si los administrados a cumplir con una resolución administrativa no lo hacen voluntariamente, la autoridad puede imponerla, ejecutarla, aun contra la voluntad de ellos, sin intervención alguna de órganos jurisdiccionales. Hace uso la autoridad en el caso, del procedimiento administrativo de ejecución o de la facultad económico-coactiva.

La resolución administrativa definitiva es ejecutoria cuando la misma ya no es posible someterla a la revisión de una autoridad administrativa ni a la impugnación de órganos jurisdiccionales.

Tanto la declaración del sujeto pasivo, como la resolución de la autoridad, deben indicar si existe o no una contribución a cargo, así como los datos correctos y exactos que justifiquen el monto de la prestación; lo anterior se sintetiza en el siguiente frase: la verdad material debe corresponder con la verdad legal y se debe manifestar en la declaración del contribuyente o en la resolución de la autoridad.

Suele suceder que ni la autoridad fiscal ni el contribuyente, en algunas ocasiones, ponen de manifiesto la verdad material. Lo anterior no significa que exista el *animus* de dolo o mala fe. Es sabido que, en derecho, la buena fe se presume; igualmente, todos los actos de autoridad gozan de la presunción de legalidad. El hecho de que en ocasiones la verdad material no coincida con lo plasmado en las declaraciones de impuestos o en las resoluciones que determinan créditos fiscales, se debe a la interpretación o aplicación que cada sujeto realiza de las disposiciones fiscales que tienen relación con la contribución causada. Una incorrecta o deficiente interpretación o aplicación de las normas

---

<sup>9</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa-UNAM, novena edición, México 1996, Tomo P-Z, Pág. 2820

tributarias puede tener su origen en la negligencia profesional o en el desconocimiento de la norma aplicable; más aún, suele suceder que la complejidad de las normas que regulan los tributos las vuelva ininteligibles para quien determina la contribución. Por estas razones, ninguno de los documentos señalados goza de plena certeza y definitividad, puesto que están sujetos a revisión y, en caso de ser necesario, a su modificación o anulación.

La resolución que determina créditos fiscales debe cumplir, entre otros, tres requisitos constitucionales: estar emitida por autoridad competente, conteniendo la debida fundamentación y motivación.

Por lo que hace a los conceptos de fundamentación y motivación, previstos en el artículo 16 de nuestra Constitución, son explicados en la tesis de jurisprudencia número VI. 2o. J/248, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, octava época, tomo 64 página 43, abril de 1993, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es

necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Los principios de legalidad y seguridad jurídica de los actos administrativos se manifiestan en la protección constitucional, explicada en la jurisprudencia citada, con independencia que estos principios constitucionales se contengan en disposiciones secundarias; ejemplo de ello es el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se prescribe:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos.

I. Constar por escrito;

II. Señalar la autoridad que lo emite;

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Los principios de legalidad y seguridad jurídica se materializan en la resolución que determina créditos fiscales de la siguiente manera: toda resolución señalará los siguientes datos: el nombre correcto del contribuyente al que se le ha determinado una contribución omitida; el domicilio fiscal, para efectos de competencia territorial de las autoridades fiscales; el periodo y el tipo de contribuciones que fue sujeto de revisión; las causas materiales que dieron origen

a la contribución omitida; los factores matemáticos (base gravable, Índice Nacional de Precios al Consumidor, tasa de recargos, tasa o tarifa del impuesto aplicada a la base gravable, etc.) utilizados en el procedimiento de determinación, que permiten obtener como resultado las cantidades determinadas; los fundamentos legales que justifiquen la competencia de la autoridad emisora, así como los fundamentos legales en que se sustente todo el procedimiento de ejercicio de facultades de comprobación; la cantidad exacta que el contribuyente debe pagar, por concepto de contribuciones, actualizaciones, recargos y sanciones económicas, en su caso; es deber de la autoridad demostrar sus conclusiones, mediante las actas que se realicen durante el ejercicio de la actividad fiscalizadora, así como con los papeles de trabajo que se hubieran elaborado; por último, la autoridad fiscalizadora tiene la obligación de estampar su firma autógrafa, así como señalar el plazo en que el crédito fiscal determinado será pagado.

Una resolución que determina contribuciones omitidas o créditos fiscales debe contener todos estos datos, de lo contrario no tendrá plena validez jurídica, por lo tanto no será eficaz.

Por último, es momento de contestar cuestionamientos que se desprenden del primer párrafo del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto hace una distinción entre la determinación de contribuciones omitidas y créditos fiscales.

Todo proceso de fiscalización determina una situación jurídica concreta del sujeto pasivo; en caso que esta situación sea que dicho sujeto tenga a su cargo una contribución omitida, la determinación se materializa en una resolución que debe contener todos los elementos del crédito fiscal.

El resultado de toda revisión no siempre es la determinación de una contribución omitida, porque, puede suceder que el sujeto pasivo hubiese cumplido con el pago de la contribución a su cargo.

Sin embargo, aun cuando el contribuyente hubiese determinado y pagado las contribuciones a su cargo, esto no significa que dicha determinación y pago sean correctos, porque, puede suceder que dicho contribuyente no hubiese

determinado correctamente la actualización de la contribución; de igual forma, puede suceder también que el cálculo de los recargos no se hubiere realizado o se haya calculado en menor cantidad; así mismo, puede acontecer que en el procedimiento de revisión se descubran situaciones que originen la aplicación de una sanción, incluso privativa de libertad, por violaciones formales o sustanciales (omisión en la presentación de las declaraciones correspondientes, contrabando, etc.).

Estos conceptos (aprovechamientos, recargos y multas) no tienen propiamente la naturaleza jurídica de una contribución, pero pueden originar una determinación como consecuencia del ejercicio de facultades de comprobación. Esta determinación también es un crédito fiscal.

En otras palabras, toda contribución omitida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal es una contribución omitida. Por estas razones es que el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación distingue entre contribuciones omitidas y créditos fiscales.

## 4. LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL.

### 4.1. LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL

El *crédito fiscal* es exigible desde que nace. En el punto correspondiente al análisis semántico del concepto crédito y al análisis de la obligación de derecho común<sup>1</sup> se expuso que un crédito, cualquiera que sea el ámbito jurídico en el que se manifieste (civil, administrativo, agrario, mercantil, bancario, fiscal, etc.) es exigible desde que nace, puesto que la exigibilidad, entendida como la cualidad de que algo se puede y se debe exigir, es un elemento inherente a dicho concepto. Sin embargo, esta es la explicación dogmática de la exigibilidad de un crédito.

La exigibilidad legal es distinta. Un crédito exigible está sujeto a término y, en su caso, a condiciones jurídicas o materiales. Bajo estas circunstancias es que opera la exigibilidad legal, puesto que en materias específicas se establecen las condiciones y los términos o plazos en que debe ser cumplida la obligación.

Por ejemplo, en materia de derecho civil, la regla general es que las partes conozcan el plazo en que debe ser cumplida la obligación que su voluntad ha creado. Desde un principio, acreedor y deudor, conocen el objeto directo de su obligación (prestaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar), igualmente conoce si dicha obligación es valorizable en dinero y, en caso de ser valorizable, tienen conocimiento cierto del monto pecuniario de la prestación; así mismo, conocen las condiciones que reviste la obligación contraída para que pueda ser cumplida; de igual manera conocen las consecuencias del incumplimiento. Este procedimiento

---

<sup>1</sup> *Infra.* 12-15

es regla general en las obligaciones de derecho privado, producidas por acuerdo de voluntades.

A diferencia de esto, en las obligaciones nacidas por mandato de ley (*obligatio ex lege*) la exigibilidad reviste características diferentes.

Como las obligaciones fiscales –sustantivas o formales– son obligaciones *ex lege*, el propósito de este punto es determinar en qué consiste que un crédito fiscal sea (legalmente) exigible y cómo se hace efectiva esa exigibilidad.

Un crédito fiscal puede pasar por las siguientes etapas:

- a) ser exigible;
- b) ser ejecutable;
- c) ser exigido;
- d) ser ejecutado

### **CRÉDITO FISCAL EXIGIBLE.**

Para determinar la naturaleza de un crédito fiscal exigible, es necesario analizar, desde el punto de vista semántico, el concepto *exigible* y, en su caso, el verbo traslativo *exigir*.

El Diccionario de la Real Academia Española<sup>2</sup> define *exigible* y *exigir* de la siguiente manera:

**exigible**.- adj. Que puede o debe exigirse.

**exigir**.- (Del lat. *exigĕre*) tr. Pedir imperiosamente algo a lo que se tiene derecho.

Con apoyo en estas definiciones, mediante una interpretación gramatical, *crédito fiscal exigible* significa aquella deuda que la autoridad exactora puede pedir en forma imperiosa por tener derecho a la misma.

Sin embargo, en la exigibilidad se debe diferenciar la acción de exigir el cumplimiento de una deuda y el derecho de exigir. No es lo mismo exigir que tener la posibilidad de hacerlo. La diferencia estriba en que exigir es una acción, un hecho; exigir pertenece al mundo del ser. El derecho a exigir es una facultad que

---

<sup>2</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Ed. Espasa, vigésima segunda edición, España, 2001, Madrid

puede o no ser ejercitada; sólo implica una posibilidad, una potestad; el derecho a exigir pertenece al mundo del deber ser.

Que un crédito fiscal sea exigible significa que el acreedor tiene la facultad de pedir el pago de esa deuda; pero es eso... sólo una facultad, para que se convierta en una realidad se debe ejercitar esa facultad y, en todo caso, se debe cumplir una serie de condiciones que más adelante se especifican.

### **CRÉDITO FISCAL EJECUTABLE.**

Por otra parte, que un crédito fiscal sea ejecutable significa que el acreedor tiene la posibilidad o facultad de utilizar la coacción para hacer cumplir la obligación de pago que ha incumplido un deudor fiscal; sin embargo, nuevamente es sólo eso... una posibilidad; su materialización debe cumplir los requisitos que posteriormente se exponen.

### **CRÉDITO FISCAL EXIGIDO.**

Ahora bien, que un crédito fiscal sea exigido es una realidad, implica una acción en el mundo fáctico; esto significa que el acreedor *pide el cumplimiento de la obligación*; en este sentido el vocablo *puede* no implica una opción, sino un poder, tanto legal como material: *puede* significa que *es posible*; en otras palabras, el acreedor considera que cuenta con todos los elementos exigidos por la ley y se han cumplido todas las condiciones y términos o plazos exigidos por la misma ley para pedir el cumplimiento de una obligación; sin embargo, esto no significa que dicha petición se esté llevando a cabo coactivamente; una acción coactiva se materializa cuando el crédito es ejecutado.

### **CRÉDITO FISCAL EJECUTADO.**

Que un crédito fiscal sea ejecutado, o se ejecute, indica que el acreedor considera que cuenta con todos los elementos exigidos por la ley; que se han cumplido todas las condiciones y términos o plazos exigidos por la misma ley para pedir su pago; que el acreedor ha pedido el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva justificando legalmente esa petición; y, por último, que el deudor ha hecho caso omiso a esa petición de pago, por lo que, mediante el uso legítimo de la fuerza y de las instituciones del Estado, se constriñe al cumplimiento de la obligación incumplida, aun en contra de la voluntad del deudor.

En materia fiscal, la ejecución comprende hacer cumplir esa petición, mediante la fuerza coactiva del Estado, en contra de la voluntad del deudor tributario, a través del embargo y aseguramiento de bienes propiedad del deudor, para su posterior valuación y remate.

No obstante lo anterior, es necesario analizar en qué momento un crédito fiscal es legalmente exigible. Es opinión generalizada lo siguiente:

Podemos distinguir diversos momentos de exigibilidad del crédito atendiendo a lo dispuesto por el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación de que *crédito fiscal es el que tiene derecho a percibir el estado*; el primero es el autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que realice su autodeterminación, (por ejemplo, la presentación de su declaración antes de la fecha límite que tiene para hacerlo); el segundo es el momento que establece la ley para su exigibilidad, que puede coincidir con el determinado por el contribuyente, (por ejemplo, el último día para presentar la declaración); el tercero es aquél en el que la autoridad ha heterodeterminado la contribución en uso de sus facultades; el cuarto es el momento de cese de prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por error aritmético en las declaraciones o por las situaciones previstas en el artículo 41 fracción I, casos en que el plazo para pagar será de seis días, sin que esto se confunda con la fecha de nacimiento del crédito.<sup>3</sup>

Se debe recordar que, *dogmáticamente*, el crédito fiscal es exigible desde que nace; no obstante, en este apartado se trata de explicar cuándo es *legalmente* exigible un crédito fiscal y qué condiciones o requisitos se deben cumplir.

Se hace un breve examen de las anteriores afirmaciones. Se señala que “el primero es el autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que realice su autodeterminación, (por ejemplo, la presentación de su declaración antes de la fecha límite que tiene para hacerlo)”. Esta afirmación pareciera improbable ya que el crédito no resulta legalmente exigible a partir de que se determina.

---

<sup>3</sup> Fernández Sagardi, Augusto.- *Ob. cit.* Pág. 174

No es posible que el crédito fiscal sea legalmente exigible a partir de que se autodetermine o se presente la declaración, en virtud que la autodeterminación o la presentación de la declaración es un acto conexo al pago de las contribuciones y pudiera en tiempo estar desfasada, esto es, por un lado el ángulo declarativo y por otro el pago que se podía advertir con claridad en la presentación de las formas hasta el ejercicio 2001. ¿Qué va a exigir el Estado, si la contribución ya fue determinada y pagada?; prueba de ello es la declaración.

Continuando con el análisis del ejemplo, se dice que “el segundo es el momento que establece la ley para su exigibilidad, que puede coincidir con el determinado por el contribuyente, (por ejemplo, el último día para presentar la declaración)”.

No es posible que la exigibilidad legal de un crédito fiscal coincida con la fecha en que el contribuyente debe presentar su declaración (pago provisional, pago definitivo, etc.), por las siguientes razones:

1) Si el contribuyente presenta su declaración y paga las contribuciones a su cargo, el último día que tiene de plazo para poder hacerlo, entonces ¿Qué exige el Estado?.

2) Por otra parte, si el contribuyente no presenta su declaración y, consecuentemente, no paga las contribuciones que ha causado, volvemos a preguntar: ¿Qué exige el Estado?. La pregunta es lógica; el Estado, legalmente no puede exigir el pago de un crédito fiscal, hasta en tanto realice una serie de procedimientos que culminan con la notificación de una resolución que consigne el adeudo tributario.

Esto se debe a que las autoridades fiscales tienen como único medio para exigir el pago de créditos fiscales el Procedimiento Administrativo de Ejecución y los presupuestos lógicos y legales para justificar su práctica son la existencia de una resolución en la que se determina un adeudo fiscal, debidamente notificada, y el incumplimiento de pago, por parte del deudor.

Respecto al tercer ejemplo, es acertada la opinión del maestro Fernández Sagardi, en virtud que se cumplen con los requisitos que prevé el Código Fiscal para que la autoridad exactora pueda exigir en crédito fiscal.

El último ejemplo señala: “el cuarto es el momento de cese de prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por error aritmético en las declaraciones o por las situaciones previstas en el artículo 41 fracción I, casos en que el plazo para pagar será de seis días, sin que esto se confunda con la fecha de nacimiento del crédito.”

De este último ejemplo, por lo que hace a los créditos que se encuentran pagándose en parcialidades, sólo serán exigibles aquellos que, con anterioridad, hubieran sido determinados por la autoridad correspondiente, debiendo notificar la revocación del pago en parcialidades, así como la resolución donde se liquide el citado adeudo, motivando el cobro mediante la resolución en donde se hubiera determinado el crédito que se autorizó pagar en parcialidades.

Por lo que hace a los créditos que se están pagando en parcialidades, que hubiesen sido autodeterminados por el contribuyente, los mismos no pueden ser exigidos en pago porque no existe título de crédito que reúna los requisitos legales necesarios para demostrar la existencia de un crédito fiscal.

En cuanto a las determinaciones por error aritmético, si se notifica al contribuyente la correspondiente resolución administrativa y éste no la controvierte, o controvirtiéndola se declara la validez de dicha determinación, el crédito será exigible una vez que alcance firmeza este tipo de adeudos.

Por otra parte, el maestro De la Garza dice que: “El crédito fiscal puede ser exigible sin necesidad de notificación al deudor por parte de la Administración, como ocurre en los casos en que la determinación y liquidación del crédito fiscal corresponde al sujeto pasivo.”<sup>4</sup> Esta afirmación es imposible por los siguientes razonamientos.

El maestro De la Garza se contradice en sus aseveraciones; en la transcripción del párrafo que antecede, él afirma que el crédito fiscal puede ser exigible, esto es, que existe la posibilidad de que la autoridad exija su pago sin que medie notificación alguna; posteriormente el mismo maestro De la Garza dice que:<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ob. cit.* Pág. 810

<sup>5</sup> De la Garza.- *Ibíd.*

a) Siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos (cobro coactivo), es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, la legitimación para exigir su ejecución forzosa.

b) Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad.

c) El título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida un crédito fiscal.

En síntesis, el renombrado maestro, por un lado afirma que el crédito fiscal podría exigirse sin necesidad de notificación alguna y por otra parte dice que, para poder exigirlo, se necesita el título ejecutivo que constituya prueba real de la existencia del crédito y atribuya legitimación a la autoridad para su cobro. Es evidente que la necesidad del título ejecutivo conlleva a su obligada notificación.

Por lo tanto, no es posible que las autoridades fiscales puedan exigir el pago de créditos fiscales, sin que medie notificación de resolución administrativa ejecutiva.

Para la materialización del cobro o exigencia del pago de créditos fiscales, las autoridades llevan a cabo diversos actos, propios de la administración. En México, como en cualquier Estado moderno del mundo, la actividad administrativa del Estado está sometida a principios constitucionales —Legalidad, Seguridad Jurídica, etc.— Evidentemente, las autoridades fiscales, en su función exactora, no están exentas de la observancia de estos principios. La imparcialidad, objetividad y eficacia administrativa son características de todo procedimiento administrativo, acorde con el principio de seguridad jurídica.

Para ello, debemos comentar que el ser humano, desde el momento en que forma parte de una comunidad, tiene interés en saber cómo se van a comportar los demás respecto de su persona, su familia y su patrimonio. Correlativamente, quiere saber cómo se debe él comportar respecto de los demás. ¿Dónde va a encontrar la respuesta? ¿Quién se lo va a precisar “en forma cierta”?

Evidentemente que la respuesta se encuentra en el Ordenamiento jurídico, ya que son las normas jurídicas las que nos van a dar certeza en nuestras

relaciones con nuestros semejantes, puesto que establecen cuáles son nuestros derechos y cuáles nuestras obligaciones, garantizando que serán respetados y, si no se hiciera, se harán respetar por la autoridad.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Hallivis Pelayo Manuel L., *Teoría General de la Interpretación*, primera edición 2007, Editorial Porrúa, México, Pág. 336

## **4.2. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD DEL COBRO COACTIVO.**

La única forma, prevista en ley, con que cuentan las autoridades fiscales para pedir imperiosamente el cumplimiento de un crédito fiscal es el Procedimiento Administrativo de Ejecución; como su denominación lo indica, es una serie de actos que realizan las autoridades administrativas, a efecto de ejecutar o hacer cumplir a una persona, una resolución de autoridad. La doctrina justifica la existencia de este procedimiento, de la siguiente manera:

El Estado, para estar en condiciones de cubrir los gastos públicos requiere de los recursos necesarios, mismos que obtiene de la ejecución de las leyes que los establecen.

Ahora bien, para poder llevar a cabo dicha tarea con la rapidez necesaria, pues así lo requiere el interés público, tanto la teoría del Derecho como preceptos escritos, le reconocen al Estado determinados privilegios, uno de los cuales es el ya comentado de la presunción de legalidad de sus actos y resoluciones.

Otro privilegio de importancia, es el de que sus determinaciones en el ámbito fiscal son de aplicación inmediata, esto es, en virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos a favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 Constitucional, de que nadie puede ser privado de lo que tiene, sino en virtud de sentencia que se dicte en un juicio seguido en su contra.

Desde luego, lo anterior no significa que el fisco pueda proceder en forma arbitraria para el cobro de los créditos fiscales, sino que debe hacerlo dentro de un marco de legalidad atendiendo a la exigencia constitucional de

facultades expresas de las autoridades, esto es, que sólo puede hacer lo que la ley les autoriza.<sup>7</sup>

Es importante mencionar el criterio establecido por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fijó su postura en el criterio visible en el Semanario Judicial de la Federación, quinta época, tomo CVI, página 2075, que señala:

AUTORIDADES, FACULTADES DE LAS.- Nuestro régimen de facultades limitadas y expresas ordena a las autoridades actuar dentro de la órbita de sus atribuciones, de manera que aunque no haya algún precepto que prohíba a alguna autoridad hacer determinada cosa, ésta no puede llevarla a cabo, si no existe disposición legal que la faculte.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también fijó su postura en el criterio visible en el citado Semanario Judicial de la Federación, quinta época, tomo LXXII, página 2305, en el cual se señala:

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- Sólo pueden obrar de acuerdo con sus facultades legales y no basta que exista una disposición legal para que, sin citarla, puedan llevar a cabo sus determinaciones, ya que según el artículo 16 constitucional, deben fundar y motivar sus actos.

Los anteriores criterios judiciales son importantes en la medida que permiten observar que desde la quinta época ya se preveía un estricto control constitucional sobre la actuación de las autoridades administrativas. Estos criterios tienen plena vigencia en la actualidad.

Ya el ilustre administrativista mexicano, José M<sup>a</sup> del Castillo Velasco, escribía en 1874 que “Cuando la autoridad persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económico-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trance y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de

---

<sup>7</sup> Sánchez Hernández, Mayolo.- *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor, segunda edición, 1988, México, Pág. 394-395

la judicial. Un poder tan importante —explicaba Castillo Velasco—, es en muchos casos peligroso, pero en verdad es también necesario en diversas ocasiones, porque ni la más simple recaudación sería practicable, si en el ejercicio de sus funciones hubiere de estrellarse contra la resistencia de los deudores.” Y optimísticamente agregaba que el “ejercicio de la facultad económico-coactiva es justo, y así se comprende fácilmente, cuando se refiere a adeudos que por ninguna causa puedan disputarse ni en todo ni en parte. Cuando se cobra una contribución, ni el recaudador puede excederse, ni el causante alegar que no está obligado al pago, y si error hay en alguna operación aritmética, muy fácil y sencillo es rectificarlo. En caso semejante la cobranza verificada con sus recargos y gastos por medio de la facultad económico-coactiva, no tiene inconveniente alguno y es absolutamente necesaria.<sup>8</sup>

Siendo el Procedimiento Administrativo de Ejecución el medio que tiene la autoridad para hacer cumplir una resolución administrativa, es forzoso analizar los presupuestos legales y materiales que son necesarios, a efecto de respetar los principios de legalidad y certeza jurídica, y que justifican el ejercicio del cobro coactivo en contra de una persona determinada sin violar garantías constitucionales.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución debe comprender los siguientes presupuestos:

- Debe existir una resolución definitiva.
- Debe existir la debida notificación de esa resolución definitiva.
- El crédito fiscal debe ser legalmente exigible.

Estos presupuestos se explican con los siguientes razonamientos:

**Primero.**- Debe existir una resolución definitiva, en la que se declare la existencia de un crédito fiscal, que hubiese determinado una autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación. La naturaleza jurídica de esta resolución es la de ser un título de crédito.

---

<sup>8</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ob. cit.* Págs. 805-806

Ese título trae aparejada ejecución, por consiguiente, su naturaleza es la de una resolución sustantiva, esto es, una resolución administrativa que no necesita de otra para producir plenos efectos, dando certeza y definiendo una situación jurídica concreta, ya que contiene todos los elementos objetivos que demuestran la existencia de la obligación patrimonial determinada, líquida y exigible, como resultado del ejercicio de facultades fiscalizadoras, en apego a disposiciones legales aplicables a un determinado procedimiento previsto en la ley.

Existe un criterio del Poder Judicial, emitido por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo LVI, página 89, que data de la quinta época e ilustra de manera eficaz la importancia de la naturaleza del título ejecutivo.

TITULO EJECUTIVO, NATURALEZA DEL.- El título ejecutivo es siempre una declaración que debe constar, *ad solemnitatem*, por escrito; de ahí deriva la frecuente confusión de título ejecutivo y documento, y es preciso distinguir el significado substancial, del formal del título ejecutivo: el primer significado del título ejecutivo, es la declaración a base de la cual debe tener lugar la ejecución; y el segundo es el documento en el cual se consagra la declaración. El juicio ejecutivo, según Caravantes, "es un procedimiento sumario por el que se trata de llevar a efecto por embargo y venta de bienes, el cobro de créditos que constan por algún título que tiene fuerza suficiente para constituir, por sí mismo, plena probanza", definición que es, con poca diferencia, la misma que nos ofrecen otros autores, expresando que el juicio ejecutivo es "la serie de procedimientos que se establecen para que los acreedores puedan cobrar de sus deudores morosos, sin la dilación y dispendios de un juicio ordinario, aquellos créditos de cuya legitimidad no debe dudarse racionalmente, atendida la naturaleza del documento en que están consignados", y de modo más completo definen: "el procedimiento breve sumario, para exigir el pago de cantidad líquida y de plazo vencido". El objeto del juicio ejecutivo no es hacer declaración alguna de derechos, sino hacer efectivos los que se hallen consignados en documentos o en actos que tienen fuerza bastante para

constituir, por ellos mismos, prueba plena. De las definiciones de los autores y de los elementos esenciales del juicio ejecutivo, resulta que para la procedencia de este juicio privilegiado, se hace necesario que concurra: I. Certidumbre racional de la verdad del crédito que se reclama, y II. Que ese crédito consista en cantidad líquida de dinero o especies, que puedan valuarse en dinero. Para que se llenen estas condiciones, esto es, para que la deuda sea cierta y líquida, debe tenerse presente que la deuda es cierta cuando la causa real de su existencia nace de un modo indubitable del título ejecutivo, y es líquida, cuando está determinada su cuantía, o cuando, como dice el artículo 2189 del Código Civil, puede determinarse dentro del plazo de nueve días. La deuda es exigible, según el artículo 2190 del propio ordenamiento, cuando su pago no puede rehusarse conforme derecho. El título ejecutivo no tiende a declarar derechos, se funda en la presunción, *juris tantum*, de que esos derechos sean previa y solemnemente determinados por las partes, y sólo sirve para obtener su efectividad. Por esto la mayoría de los tratadistas y legisladores sostienen que el juicio ejecutivo no reúne los caracteres de un verdadero juicio, sino de un procedimiento sumario para cobrar un crédito, que consta de modo cierto y auténtico.

**Segundo.-** Debe existir la debida notificación que permita al sujeto pasivo tener conocimiento pleno de la resolución en la que se determine un crédito fiscal, presuntamente a su cargo. Recordemos que una resolución es eficaz cuando ha sido debidamente notificada y su principal consecuencia es que el acto administrativo comienza a producir sus efectos jurídicos.

En Derecho Mexicano, con esta notificación, se da una segunda oportunidad al contribuyente de cumplir voluntariamente con el pago de la obligación determinada por la autoridad, en un plazo legal [45 días, de conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación mexicano]. Esto incide en los presupuestos legales del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que la omisión de pago constituye el presupuesto de hecho que legitima el inicio del cobro coactivo que debe realizar la autoridad. En caso de no ser así,

resultaría imposible que se pudiera verificar esta circunstancia, al no haberse otorgado al contribuyente la oportunidad de decidir cumplir o no con lo ordenado en la resolución o título, que tienen carácter de ejecutorio. Recuérdese que la primera oportunidad de pago voluntario que tuvo el contribuyente fue cuando se venció el plazo que la ley le otorga para pagar el crédito fiscal a su cargo, sin que mediara gestión alguna de la autoridad fiscal.

**Tercero.**- El crédito fiscal debe ser legalmente exigible.

En México, el Procedimiento Administrativo de Ejecución inicia con la orden de requerir el pago de un crédito fiscal legalmente exigible, a un sujeto pasivo determinado; esta orden se materializa en lo que comúnmente se conoce como “Mandamiento de Ejecución” o “Diligencia de Requerimiento de Pago”, y se lleva a cabo por un ejecutor con las facultades correspondientes.

Es conveniente destacar una distinción que realiza la doctrina Argentina, respecto de dos conceptos utilizados.

Se advertirá que la ejecutoriedad y la ejecutividad actúan en dos planos distintos:

- a) La primera hace a la facultad que tiene la administración para el cumplimiento que tiene el acto administrativo, sin intervención judicial, utilizando excepcionalmente la coacción;
- b) la ejecutividad, en cambio, se refiere al título del acto en el plano procesal, siendo ejecutivo aquél acto que, dictado con todos los recaudos que prescribe la legislación, tiene fuerza obligatoria.<sup>9</sup>

Aparte de indicar cuáles deben ser los presupuestos legales para que un crédito fiscal sea requerido en pago, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los siguientes párrafos se precisan los diferentes momentos en que un crédito fiscal puede ser exigido; estos momentos son determinados por la conducta manifestada por el sujeto pasivo, una vez que se le notifica la resolución administrativa en la que la autoridad demuestra la existencia de un crédito fiscal, al determinarlo y liquidarlo.

---

<sup>9</sup> Folco, Carlos María.- *Procedimiento Tributario*, RUBINZAL-CULZONI EDITORES, Buenos Aires, 2000. Pág. 70

El deudor sólo puede realizar alguna de las siguientes cuatro conductas:

a) pagar el crédito mediante numerario en una sola exhibición o cualquier otro medio de extinción de la obligación que la ley permita.

b) solicitar pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

c) impugnar la resolución que determina créditos fiscales.

d) omitir realizar alguna conducta.

Las consecuencias de cada conducta son las siguientes:

En caso de que el contribuyente decida pagar el crédito mediante numerario en una sola exhibición, la autoridad exactora no puede, legalmente, ejecutar el pago del mismo, puesto que entre el momento de la notificación de la resolución que determina créditos fiscales y el momento en que debiese iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el contribuyente entregó la cantidad de dinero adeudada, sin que la autoridad hubiese iniciado el cobro forzoso, quedando cumplida la obligación a satisfacción de la autoridad.

En el supuesto que el sujeto pasivo decida solicitar pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, la exigibilidad se genera posteriormente a que la autoridad fiscal revoque la autorización para pagar a plazos (Art. 151, último párrafo.), por incumplimiento de pago, y esta revocación le sea notificada al contribuyente a efecto de ejercer su garantía de audiencia. Aunado a esto, el adeudo sólo puede ser ejecutado mediante el cobro forzoso si se colman los dos presupuestos legales ya mencionado: resolución de autoridad que consigne una obligación (título que traiga aparejada ejecución) y su debida notificación, sólo en estas condiciones, la autoridad exactora puede llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, cumpliendo con todas las formalidades para el cobro legal de créditos fiscales.

Por otra parte, si el contribuyente decide impugnar la resolución que determina créditos fiscales, la exigibilidad se producirá en el momento en que la citada resolución quede firme, mediante una resolución jurisdiccional o judicial, que declare la obligatoriedad de pago y siempre que no exista otro medio legal, mediante el cual pueda ser modificada, nulificada o revocada la citada declaración. (cosa juzgada).

Por último, en el supuesto que el deudor decida omitir realizar cualquier conducta, una vez que se cumple el plazo para cubrir o garantizar el adeudo notificado, dicho adeudo puede ser ejecutado. (Art. 65 Código Fiscal de la Federación mexicano.)

En síntesis, para que las autoridades fiscales lleven a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, deben realizar las siguientes acciones:

a) En el caso de créditos fiscales determinados por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación (art. 42), las autoridades fiscales deberán notificar, al sujeto pasivo de la obligación, la resolución definitiva en la que se determine el crédito fiscal correspondiente (primer párrafo del artículo 134, en relación con su fracción I).

b) En el caso de contribuciones autodeterminadas o autocorregidas (art. 6), por las cuales se hubiera solicitado pagar en parcialidades el adeudo correspondiente, cuando el contribuyente incurra en cualquiera de los supuestos que prevé la fracción IV, del artículo 66-A, se deberá revocar la autorización administrativa de pago en parcialidades (primer párrafo de la fracción IV, del art. 66-A), debiendo notificarse dicha revocación (primer párrafo del artículo 134, en relación con su fracción I), seguidamente, las autoridades fiscales deberán determinar el crédito fiscal, de conformidad con las facultades de comprobación que tienen a su favor (art. 42); por último, las autoridades fiscales deberán notificar la resolución definitiva en la que se determine el crédito fiscal correspondiente (primer párrafo del artículo 134, en relación con su fracción I).

En los dos casos anteriores, la resolución deberá contener elementos mínimos como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, ejercicio o periodo revisado y cantidad a pagar, así como los papeles de trabajo que justifiquen el procedimiento de determinación; dicha resolución deberá ser notificada al sujeto pasivo. El contribuyente contará con un plazo de cuarenta y cinco días, contados a partir del día siguiente a aquel en que hubiese surtido efectos la notificación respectiva, para pagar el crédito fiscal, garantizar el mismo (art. 65) o impugnarlo.

En los casos en que el contribuyente no haga uso de los medios de defensa legales que tiene a su disposición, se presumirá, legalmente, que el contribuyente ha consentido el acto de autoridad que determina el crédito fiscal, el cual tendrá el carácter de firme y definitivo.

Ahora bien, si el contribuyente hace uso de los medios de defensa que las leyes establecen a su favor, la autoridad juzgadora determinará si los elementos que componen la obligación fiscal son correctos o deben anularse. Al fijarse los términos de la litis se otorga al contribuyente y a la autoridad fiscal igualdad de condiciones procesales, a efecto de demostrar los argumentos que cada parte ha presentado a la autoridad juzgadora, realizándose el proceso legal, mediante el cual se confirmará si el contribuyente tiene o no un crédito fiscal a su cargo, siendo la autoridad jurisdiccional la que otorga la calidad de firme y definitivo a dicho adeudo.

En ambos caso (si el contribuyente hace uso de los medios de defensa o si omite hacer uso de dichos medios), la autoridad fiscal habrá cumplido con el respeto a la garantía constitucional de audiencia contenida en el artículo 14 de nuestra Constitución Política.

### **4.3. EL TÍTULO EJECUTIVO, COMO REQUISITO *SINE QUA NON* PARA INICIAR EL COBRO COACTIVO.**

Las autoridades exactoras sólo pueden hacer cumplir resoluciones que deriven de un procedimiento administrativo fiscalizador practicado por autoridad competente, en virtud del carácter ejecutivo de dichas resoluciones.

En el capítulo anterior se determinó que el requisito formal más importante, para que sea posible que las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de cobro coactivo, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es la existencia de una resolución administrativa en la que se determine una obligación fiscal sustantiva, cuya naturaleza es la de un título de crédito. Esto no es privativo del Derecho Mexicano; por ejemplo, el Derecho Español es categórico en este punto.

El antiguo artículo 100 de la LPA (Ley de Procedimiento Administrativo Española) establecía el que puede considerarse requisito esencial para la procedencia de la ejecución forzosa: la previa existencia de un acto administrativo declarativo (de la existencia de un crédito). Dicha exigencia, que deriva del principio de indudable aplicación en la materia relativa a la ejecución forzosa, «*nulla executio sine titulo*», se reproduce actualmente por el artículo 93.1 LRJ-PAC (Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común de España). Precepto que, si bien varía un tanto de la redacción de su inmediato precedente, mantiene vigente la prohibición a la Administración de realizar actuación material alguna que no venga precedida de una preceptiva resolución.\*

---

\* El maestro Menéndez Rexach, señala que ello no es sino trasunto de la exigencia del principio de legalidad que se predica de la actuación administrativa y

Así formulada, esta exigencia no debe hacernos olvidar que deberá, además, tratarse de un acto susceptible de dicha ejecución forzosa, siéndolo únicamente aquellos que imponen obligaciones o deberes, positivos o negativos.

A efectos de delimitar el ámbito del artículo 93.1 LRJ-PAC (Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común de España) precisan Garrido Falla y Fernández Pastrana los siguientes extremos:

1º La resolución (título ejecutivo) a que se refiere dicho precepto debe ser «un acto administrativo, sujeto al Derecho Administrativo y emanado de una Administración pública».

2º El acto administrativo ejecutable de oficio sólo es aquél que directamente tutela intereses públicos, contribuyendo con ello a delimitar el concepto de «resolución administrativa» que, a juicio de estos autores, es tan sólo un acto administrativo unilateral y no normativo, no bastando así que aquélla se fundamente en un reglamento o un acto.

3º No existe necesidad de firmeza del acto sino simplemente que éste sea eficaz, no siéndolo aquellos que se hallen suspendidos o cuya eficacia se encuentre demorada. Debiendo precisarse, no obstante, en cuanto a esta afirmación, la importante excepción que a ello supone el caso de las sanciones (art. 138 LRJ-PAC)...

La necesidad de la previa existencia de un acto administrativo declarativo susceptible de ejecución forzosa pone de manifiesto el «nexo indisoluble que liga la resolución y la actuación material». Que, referida al ámbito del apremio sobre el patrimonio, deberá concretarse en una especie determinada de actos administrativos; los actos declarativos de la existencia

---

que se despliega en dos planos: el primero de ellos, la prohibición de dictar resoluciones sin norma previa que las ampare; el segundo, éste precisamente que nos ocupa y que recoge el art. 53.2 LRJ-PAC, la «prohibición de actuaciones materiales limitativas de derecho sin resolución previa que los justifique (art. 93.1)».

de un crédito a favor de la Administración consistente en una cantidad líquida.

Concretándose además el presupuesto específico diferenciador del apremio sobre el patrimonio: la existencia de una deuda tributaria líquida a favor de la Administración. Deuda que habría de ser reconocida mediante un acto administrativo declarativo –la liquidación tributaria– que poseerá carácter ejecutivo en tanto que haya sido debidamente notificado al sujeto obligado a su cumplimiento.<sup>10</sup>

Se complementa este criterio con lo señalado por el maestro Raúl Rodríguez Lobato:

En el campo del Derecho Administrativo, y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular de sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Fraga nos dice que “Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas...”<sup>11</sup>

Por su parte, el maestro Sergio Francisco de la Garza expone la trascendencia del título ejecutivo dentro del procedimiento de cobro coactivo.

Siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración fiscal, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad, y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado

---

<sup>10</sup> Litago Lledó, Rosa.- *Las autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*, Ed. Aranzadi, año 2000, Navarra, España. Pág. 194 y ss.

<sup>11</sup> Rodríguez Lobato, Raúl Germán. *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México. 1993, Pág. 237

por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida un crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado de la concesión o del contrato y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad contenida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.<sup>12</sup>

Como se observa, es indispensable la existencia previa de la resolución que determine un crédito fiscal para llevar a cabo el procedimiento de cobro coactivo. En otras palabras, sin el título de crédito la autoridad exactora no cuenta con los elementos indispensables para realizar ejecución alguna.

En los casos de créditos fiscales determinados y liquidados por una autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, en apego al principio de legalidad, el “Mandamiento de Ejecución” o “Diligencia de Requerimiento de Pago”, que emite la autoridad exactora en el inicio del procedimiento de cobro coactivo, se justifican con la resolución administrativa (título ejecutivo) emitida por dicha autoridad fiscalizadora, siempre que la resolución hubiese sido debidamente notificada y el contribuyente hubiese incumplido con lo ordenado en esa resolución. Este criterio encuentra sustento en los razonamientos doctrinarios señalados anteriormente, así como en el criterio jurisprudencial número 850, emitido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Apéndice de 1995, tomo III, parte TCC, página 650, séptima época, en el que se prescribe:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCION.- Cuando el artículo 16 constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distinción alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos. Y tratándose de los actos de cobro

---

<sup>12</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- *Ob. cit.* Pág. 810-811

realizados en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo (actos que en opinión de este Tribunal causan obviamente molestias a los ciudadanos en sus personas y posesiones), es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito mismo, con su propia motivación y fundamentación (al efecto bastaría acompañar al requerimiento de pago copia de la resolución fiscal que fincó el crédito, que haya sido debidamente notificada, y que esté fundada y motivada en sí misma). De lo contrario se dejaría al causante en estado parcial de indefensión, ya que para que esté en plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución. Cuando el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, deposita en las autoridades fiscales la facultad de fincar obligaciones unilaterales, y de hacerlas efectivas en la vía económico coactiva sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia, que puede causar a los ciudadanos indudables molestias patrimoniales y aun en ocasiones molestias ilegales, por lo que tal facultad debe ser ejercitada siempre con gran delicadeza y dando a los afectados plena e indubitable oportunidad de defender sus intereses legalmente protegidos.

Por otra parte, paralelamente a los créditos determinados por autoridades fiscales, existen créditos que los particulares determinan, sin que medie gestión alguna de autoridad competente: los créditos determinados por los particulares se denominan autodeterminados o autoliquidados.

En derecho fiscal mexicano, estos créditos se distinguen por presentar dificultades doctrinarias y jurisprudenciales, para que la autoridad exactora realice el cobro coactivo de los mismos.

Es precisamente con este tipo de créditos en que se puede apreciar la importancia que representa la resolución mediante la cual se determina un crédito fiscal, para que la autoridad exactora realice el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Sin embargo, para explicar el problema que presenta el cobro coactivo de créditos autodeterminados es necesario hacer las siguientes precisiones.

Los créditos determinados por el sujeto pasivo (autodeterminados) pueden ser pagados en el momento de presentar la declaración correspondiente, en los plazos que fija la ley; en caso de que el contribuyente no cuente con la cantidad suficiente para cubrir su adeudo, puede optar por pagarlo a plazos, para lo cual debe solicitar autorización para parcializar dicho adeudo.\*

Una vez que se autoriza al contribuyente pagar a plazos su adeudo, puede suceder que cumpla con los pagos autorizados; empero, si omite cumplir con dicha obligación, la autoridad deberá cobrar coactivamente el saldo pendiente de enterar.

El problema esencial radica en determinar si es necesario el título ejecutivo, consistente en la resolución en la que la autoridad determina un crédito fiscal, o si es suficiente la solicitud mediante la cual el particular autodetermina su adeudo y solicita pagarlo en parcialidades, para que la autoridad exactora ejecute el procedimiento de cobro coactivo

La naturaleza jurídica de las autoliquidaciones o autodeterminaciones ha sido estudiada en los sistemas tributarios Europeos, destacándose la imposibilidad que puedan ser utilizadas como títulos ejecutivos, para poder iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

La debatida cuestión en torno a la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones lo ha sido básicamente por los frecuentes intentos de aproximación, de uno u otro modo, al acto administrativo de liquidación.

---

\* Los créditos determinados por las autoridades fiscales, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, también pueden ser parcializados, sin embargo este tipo de créditos no presenta problemas en el procedimiento de cobro coactivo, puesto que la autoridad exactora sí cuenta con un título de crédito.

Pero como bien señalara en su día el profesor MARTIN DELGADO, «de nada va a servir el calificar a las autoliquidaciones como actos administrativos si no puede predicarse de ellas efectos similares a los que producen los actos administrativos».<sup>13</sup>

Es evidente que el acto administrativo produce efectos distintos a las autodeterminaciones del contribuyente; v. gr. el acto administrativo se presume legal; se debe notificar; genera el posible ejercicio de la garantía de audiencia; y, la autoridad fiscal puede actuar directamente sobre el patrimonio del contribuyente.

Los documentos que elabora el sujeto pasivo, en los cuales se autodetermina una contribución a su cargo, tienen la característica de ser simplemente declarativos; esta determinación es un acto presunto.

Las autoridades fiscales deben tener conocimiento y constancia expresa y cierta de la existencia de una obligación fiscal sustantiva a cargo de un determinado sujeto y en el caso de las autodeterminaciones o autocorrecciones esto sólo puede suceder si las autoridades fiscales llevan a cabo la revisión de los documentos presentados por el contribuyente, emitiendo la respectiva resolución liquidatoria, para generar el presupuesto legal objetivo que permita el inicio del procedimiento administrativo de ejecución.

En esta forma de ejecución forzosa el título ejecutivo –un acto administrativo formal–, en opinión de SANZ LARRUGA ha de cumplir, con carácter general, unas condiciones ineludibles, las cuales se pueden resumir en las siguientes: a) que el acto contenga una obligación de dar, precisa, concreta, determinada y de contenido lícito y posible; b) que exista una persona obligada a la realización de la prestación contenida en el acto, la cual tenga un conocimiento formal del acto (notificación) y un tiempo para su cumplimiento; c) que la obligación haya resultado vencida e incumplida por su destinatario; d) que el acto no se encuentre suspendido; e) que el acto haya sido dictado por un órgano competente; y f) no es necesario que

---

<sup>13</sup> Litago Lledó, Rosa.- *Ob. cit.* Pág. 222

el acto haya adquirido firmeza, ello en virtud del principio de eficacia y obligatoriedad inmediata.<sup>14</sup>

Sin embargo, el Poder Judicial Federal sostiene criterios jurisprudenciales que parecieran imposibles de cumplir.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 16/2000, con número de registro 192,411, de la novena época, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, página 203, de febrero de 2000, con la siguiente voz:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA.- De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al

---

<sup>14</sup> Pérez De Vega, Leonor M<sup>a</sup>.- *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Ed. LEX NOVA, 1998, Valladolid, España. Pág. 229

contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.

Primeramente es oportuno revisar las virtudes que contiene esta jurisprudencia.

— En la tesis se reconoce que los créditos fiscales determinados por el sujeto pasivo (autodeterminados) necesitan de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento de cobro coactivo.

— También se reconoce que esa resolución administrativa, que demuestra la existencia de un crédito fiscal, líquido y exigible, tiene la naturaleza jurídica de un título que trae aparejada ejecución.

— Se evidencia que la Segunda Sala no considera título ejecutivo al documento presentado por el contribuyente, mediante el cual solicita pagar en parcialidades; esto refuerza el criterio de la doctrina de Derecho Administrativo que sostiene que los actos de particulares no son ejecutables por las autoridades; sólo los actos de autoridad tienen la característica de poder ejecutarse.

— Una de las consecuencias inmediatas es la revocación de la autorización para pagar en parcialidades.

Sin embargo, esta jurisprudencia contiene dos errores fundamentales, que generan confusión.

— La tesis señala que una consecuencia del incumplimiento de pago es la de tornar exigible el crédito incumplido.

Si la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación entiende por exigible la posibilidad o facultad que tienen las autoridades fiscales para pedir el pago del crédito incumplido, entonces el razonamiento de la Sala es correcto; pero si por exigible se quiere decir que se cuenta con todos los elementos y se han cumplido todas las condiciones para la ejecución forzosa, esto es un error. A lo largo de este ensayo se ha comprobado que el hecho de que en la ley se establezca que un crédito fiscal se torna exigible no es suficiente para iniciar el

cobro coactivo de ese crédito; es necesario cumplir con las condiciones y términos o plazos que prevé el Código Fiscal de la Federación; en otras palabras, el adeudo fiscal se tiene que determinar por la autoridad y se debe notificar para que sea un adeudo que puede hacerse efectivo mediante un procedimiento de cobro forzoso.

El segundo error, y más grave, consiste en la siguiente afirmación:

— Para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago.

La gravedad del error consiste en lo siguiente: Las autoridades exactoras emiten un documento denominado “REQUERIMIENTO DE PAGO” o “MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN”, con el cual se inicia el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un adeudo fiscal; sin embargo, la Segunda Sala señala que este requerimiento de pago tiene naturaleza ejecutiva; esta afirmación no es correcta, porque el requerimiento de pago es un documento de derecho fiscal adjetivo, el cual se debe emitir como consecuencia de un documento de derecho fiscal sustantivo.

Más aún, lo aseverado por la Sala desnaturaliza la resolución de derecho fiscal adjetivo cuando indica que la autoridad debe notificar el requerimiento de pago como requisito formal previo al procedimiento administrativo de ejecución; esto, legalmente, es imposible. ¿Cómo notificarían las autoridades exactoras el requerimiento de pago, en forma previa al procedimiento de cobro coactivo, si es con dicho requerimiento que se inicia el procedimiento mismo?

En caso de aceptar que, como indica la Segunda Sala, la resolución ejecutiva de autoridad, necesaria para iniciar el procedimiento económico-coactivo, se configura a través del requerimiento de pago, entonces las autoridades fiscales exactoras jamás necesitarían de las resoluciones definitivas que se emiten en ejercicio de las facultades de comprobación, mucho menos se necesitarían los documentos resolutivos que consignen una sanción o una responsabilidad a cargo de un sujeto de derecho público o privado, pues bastaría que en el requerimiento de pago se consignaran todos los datos de la obligación fiscal determinada para iniciar el cobro coactivo.

Así mismo, sería innecesaria, por ejemplo, una de las jurisprudencias que son parte de la columna vertebral de los principios de legalidad y seguridad jurídica, contenidos en los artículos 14 y 16, de Pacto Federal Mexicano, la cual prescribe:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCION.- Cuando el artículo 16 constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distinción alguna, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos. *Y tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo* (actos que en opinión de este Tribunal causan obviamente molestias a los ciudadanos en sus personas y posesiones), *es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito mismo, con su propia motivación y fundamentación (al efecto bastaría acompañar al requerimiento de pago copia de la resolución fiscal que fincó el crédito, que haya sido debidamente notificada, y que esté fundada y motivada en sí misma)*. De lo contrario se dejaría al causante en estado parcial de indefensión, ya que para que esté en plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución. Cuando el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, deposita en las autoridades fiscales la facultad de fincar obligaciones unilaterales, y de hacerlas efectivas en la

vía económico coactiva sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia, que puede causar a los ciudadanos indudables molestias patrimoniales y aun en ocasiones molestias ilegales, por lo que tal facultad debe ser ejercitada siempre con gran delicadeza y dando a los afectados plena e indubitable oportunidad de defender sus intereses legalmente protegidos.<sup>15</sup>

En síntesis: el requerimiento de pago no puede nacer a la vida jurídica si no existe una resolución que determine un crédito fiscal; aunado a lo anterior, el requerimiento de pago no puede tener la naturaleza jurídica de una resolución sustantiva y adjetiva al mismo tiempo.

Es evidente que la razón última de las facultades de comprobación es la tutela y satisfacción de la Hacienda Pública, consecuentemente, su actuación debe suplir la falta de pago de contribuciones causadas mediante el ejercicio de esas facultades de comprobación, porque la actividad recaudatoria eficaz no puede quedar al albedrío de los contribuyentes. Sin embargo, la recaudación eficaz no debe producir menoscabo al patrimonio de los contribuyentes, pues dicha actividad esta supeditada a los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica, entre otros.

Por lo tanto, el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivos adeudos autodeterminados o autocorregidos, debe llevarse a cabo siempre y cuando exista la resolución ejecutiva que se emita como consecuencia de la revisión de los hechos generadores del contribuyente, respetando las garantías de legalidad, audiencia y seguridad jurídica, porque sólo esa resolución puede tutelar y salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, nulificando el pago arbitrario que realizan los contribuyentes; de igual manera, esa resolución es el único documento que permite la doctrina y la Ley para llevar a cabo el procedimiento ejecutivo de cobro, puesto que ningún documento de los

---

<sup>15</sup> Tesis de Jurisprudencia número 850, emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Apéndice de 1995, tomo III, parte TCC, página 650, séptima época.

particulares puede tener la naturaleza jurídica de Título Ejecutivo, consecuentemente los actos unilaterales de los particulares no pueden ser ejecutados y no pueden dar inicio a procedimientos de cobro coactivo; pensar lo contrario va en contra de la dogmática jurídica tributaria, al menos en lo que corresponde a la naturaleza ejecutiva de las resoluciones de autoridad.

No debe perderse de vista que no es cualquier resolución de autoridad la que trae aparejada ejecución; la doctrina tributaria ha señalado con precisión los elementos constitutivos de las resoluciones ejecutivas, siendo el más importante el que indica que la resolución es un documento de derecho fiscal sustantivo y no un documento de derecho fiscal adjetivo.

En consecuencia, no es dable que las autoridades exactoras inicien el cobro coactivo de adeudos fiscales autodeterminado o autocorregidos, hasta en tanto no emitan la resolución administrativa correspondiente, en virtud que los documentos presentados por el contribuyente no justifican la real existencia y origen de la obligación fiscal sustantiva, tampoco justifican el ejercicio del procedimiento de cobro coactivo; de igual manera, dichos documentos no tienen el carácter de Título Ejecutivo o Título que traiga aparejada ejecución.

Aparte de la problemática anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación generó incertidumbre con la emisión de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 15/2000; la incertidumbre consiste en una contradicción de argumentos entre esta jurisprudencia y la jurisprudencia 2a./J. 16/2000 que acabamos de analizar.

La jurisprudencia 2a./J. 16/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, pág. 203, de febrero de 2000, novena época, aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión pública del 21 de enero de 2000, resolviendo la contradicción de tesis 54/99, fue emitida con la voz: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA.

En sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil, esto es, una semana después, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó la Tesis de jurisprudencia 2a./J. 15/2000, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XI, que resuelve la contradicción de tesis 11/99, con la voz:

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Lo sobresaliente de esta tesis se centra en señalar que el término para que opere la prescripción de un crédito fiscal inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser *legalmente exigido*. Además señala en forma precisa que, para poder iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, en la que se determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente. Estas afirmaciones se sustentan, para el caso de los adeudos autodeterminados o autocorregidos, en razonamientos contenidos en la propia ejecutoria que indican, en la parte conducente:

Conforme al transcrito artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación y acorde a las tendencias modernas del derecho tributario, la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario. *La autodeterminación del contribuyente constituye un principio general que, por sus indudables ventajas, ha sido adoptado hace mucho tiempo en las leyes fiscales mexicanas más importantes, precisamente porque es el sujeto pasivo el que posee los elementos necesarios para determinar la base gravable y calcular el impuesto a su cargo.*

*Sin embargo, no todas las contribuciones pueden autodeterminarse, por lo que se prevé en el mismo artículo 6o. que las autoridades fiscales pueden hacer algunas determinaciones, y puede suceder también que los contribuyentes no efectúen la autodeterminación estando obligados a ello o que la realicen incorrectamente. Por ello, el artículo 42 establece una serie de facultades a favor del fisco a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, tales como rectificar errores aritméticos, requerir por la exhibición de la contabilidad, practicar visitas a los contribuyentes, revisar los dictámenes formulados por contadores públicos, practicar avalúos, recabar informes o allegarse pruebas.*

Luego, es claro que conforme al citado artículo 42 el fisco puede, haciendo uso de sus facultades, determinar las contribuciones respecto de las que el particular no presentó declaración o calcular las contribuciones que incorrectamente no fueron incluidas en la declaración presentada. En ambos casos, el fisco puede determinar créditos fiscales a cargo del contribuyente, pero si no lo hace en los plazos previstos en el artículo 67, o si haciéndolo no notifica al particular la resolución correspondiente, caducarán esas facultades y ya no podrá, válidamente, hacer la determinación ni mucho menos cobrar el crédito.

Ahora bien, en el supuesto de que sí se realice esa determinación del crédito fiscal por parte de la autoridad, deberá notificarse al particular para

que haga el pago o lo garantice dentro del término de cuarenta y cinco días, conforme a lo previsto en el artículo 65, o bien para que promueva el juicio correspondiente ante el Tribunal Fiscal de la Federación dentro del mismo término, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 207.

Una vez que alcance firmeza la determinación del crédito, ya sea porque el contribuyente no la haya impugnado o porque habiéndolo hecho, se haya confirmado la resolución del fisco, puede ser legalmente exigido mediante el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere el artículo 145. Si la autoridad fiscal no hace efectivo el cobro del crédito en el plazo de cinco años, opera la prescripción prevista en el numeral 146.

Los razonamientos de la ejecutoria son congruentes y complementan el concepto *exigibilidad* al prever que debe existir notificación de resolución de autoridad fiscal en la que se determine un crédito para que opere la prescripción; así mismo señala, en forma precisa, los momentos en que el crédito es exigible.

Sin embargo, es innegable la contradicción de criterios. Mientras que la jurisprudencia **2a./J. 16/2000**, considera que los créditos autodeterminados o autocorregidos *no necesitan una resolución de derecho fiscal sustantivo que deba ser notificada y que se otorgue cuarenta y cinco días al contribuyente a efecto de realizar lo que a su derecho convenga, para que dicho adeudo sea considerado exigible, la jurisprudencia 2a./J. 15/2000, indica que todos los adeudos fiscales, incluidos los autodeterminados, necesitan de una resolución de derecho fiscal sustantivo, que sea notificada, como presupuesto para la exigibilidad del adeudo fiscal.*

Asimismo, mientras que la jurisprudencia **2a./J. 16/2000**, provoca incertidumbre en lo que respecta al momento en que el adeudo fiscal debe ser considerado exigible, para que inicie el término de la prescripción, la jurisprudencia **2a./J. 15/2000** indica, en forma precisa, el momento en que un adeudo es exigible, proporcionando certeza jurídica, tanto para el contribuyente como para las autoridades fiscales, en relación al momento en que ha de operar la prescripción del adeudo fiscal.

Con estas dos tesis\* la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera, en la jurisprudencia 2a./J. 15/2000, que un crédito fiscal autodeterminado es legalmente exigible sin necesidad de una resolución administrativa que derive de un procedimiento de fiscalización; y, por otra parte, en la jurisprudencia 2a./J. 16/2000 afirma que un crédito fiscal autodeterminado es legalmente exigible siempre que exista una resolución administrativa que derive de un procedimiento de fiscalización y que hubiese sido legalmente notificada.

Los razonamientos del párrafo anterior llevan a la siguiente conclusión: la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por una parte indica que un crédito fiscal autodeterminado puede ser legalmente exigido sin necesidad de una resolución de autoridad, debidamente notificada; por otro lado, esta misma integración judicial señala que un crédito fiscal autodeterminado es legalmente exigible en tanto exista una resolución administrativa que derive de un procedimiento de fiscalización y que hubiese sido legalmente notificada.

---

\*2a./J. 15/2000 Procedimiento administrativo de ejecución. Procede con motivo del incumplimiento en el pago en parcialidades en que incurre el contribuyente que autodeterminó el crédito fiscal si existe una resolución ejecutiva de la autoridad debidamente notificada y 2a./J. 16/2000 Prescripción prevista en el artículo 146 del código fiscal de la federación. El plazo para que se inicie es la fecha en que el pago de un crédito determinado pudo ser legalmente exigible.

## CONCLUSIONES.

Con los resultados determinados en cada capítulo del presente ensayo, es posible concluir cuál es la naturaleza jurídica del crédito fiscal.

La doctrina jurídica, mexicana y extranjera, ha determinado que los elementos esenciales de la obligación de derecho común son *el objeto y el sujeto*.

A través de este trabajo, se confirma que la obligación tributaria está constituida por los mismos elementos esenciales que configuran la obligación de derecho común; por lo tanto, es posible concluir, definitivamente, que *la obligación tributaria encuentra su sustento y fundamento teórico en la obligación de derecho común*.

Ahora bien, el elemento objetivo de la *obligación de derecho común* está constituido por prestaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar; estas prestaciones tienen la característica de ser valorizables y cuantificables. La cuantificación y valoración permiten determinar el *crédito* o *deuda* de este tipo de obligaciones.

El elemento objetivo de la *obligación tributaria* también está compuesto por prestaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar; la única diferencia con la obligación de derecho común es que, en la obligación tributaria, solamente las prestaciones de dar son cuantificables, por lo que, en materia fiscal, sólo este tipo de prestaciones se considera *crédito*. A pesar de esta diferencia, es irrefutable que el *crédito fiscal* también encuentra su origen teórico en la obligación de derecho común. La doctrina califica como *obligación tributaria sustantiva* a las obligaciones fiscales que se puede cuantificar.

En síntesis, *el crédito fiscal es el elemento objetivo de las obligaciones tributarias previstas en la ley; y consiste en una deuda de carácter patrimonial que*

*debe ser destinada a sufragar el gasto público, en virtud que su origen legal son las contribuciones y sus accesorios; y su origen constitucional es el imperativo de contribuir a sufragar el gasto público.*

Por otra parte, haciendo un análisis comparativo entre la obligación de derecho común y la obligación tributaria, se evidencia que solamente existen diferencias en aspectos puramente formales (p.e. su origen legal y sus fines son absolutamente distintos).

La obligación de derecho común pertenece al mundo del Derecho Privado; la obligación tributaria corresponde al Derecho Público.

El nacimiento legal de la obligación civil encuentra su fuente en la voluntad de los sujetos que la crean. En oposición a esto, la obligación fiscal nace de la voluntad del legislador o, si se quiere, de la voluntad de la ley (por esta razón se le denomina obligación *ex lege*).

Sin embargo, a pesar de que las diferencias son únicamente de forma, no por eso dejan de ser importantes, particularmente en su determinación y cobro coactivo. En los siguientes párrafos se establecen algunas de esas diferencias.

La regla general indica que los sujetos de la obligación de derecho común tienen la certeza del contenido de la obligación que crean; el acto jurídico mediante el cual se crea una obligación de derecho común está condicionado a que las partes que confluyen en su génesis expresen que su intención es crear, transmitir, modificar y/o extinguir derechos y deberes, con independencia de que el contenido de la obligación sea una conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar. También es regla general que la obligación en materia de derecho común no es una presunción. En este orden de ideas, se enfatiza que los sujetos de la obligación de derecho común tienen seguridad y certeza jurídica.

En contraste con el análisis anterior, es regla general que en materia tributaria la obligación fiscal se divide en obligaciones formales, sin contenido patrimonial, y obligaciones sustantivas de carácter netamente económico; por tanto, en el ámbito tributario, este tipo de obligaciones son las únicas consideradas como crédito, el cual, en un principio, es una presunción.

La certeza de la obligación de derecho común se hace evidente en los siguientes aspectos: el deudor o sujeto pasivo y el acreedor o sujeto activo, en forma simultánea saben en qué consiste el adeudo, cuánto es lo adeudado, qué causas originan el adeudo, quién es deudor y quién es acreedor, desde qué momento se originó la deuda, cuándo se debe pagar, la forma de pago y el objeto directo de la obligación [prestaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar]; en la medida en que el acreedor y el deudor de la obligación de derecho común tienen conocimiento de todos los elementos que acabamos de enunciar existe una seguridad jurídica para ambos, sin que exista duda alguna del por qué hay una relación jurídica.

En la obligación fiscal, el sujeto pasivo desconoce si tiene o no una deuda a su cargo; existe la posibilidad de tener conocimiento de ello hasta que realiza la determinación del crédito fiscal, sin que esto le proporcione una certeza absoluta sobre dicho adeudo, ya sea porque la ley es muy compleja y su interpretación puede no haber sido correcta, o por no haber aplicado todos los dispositivos legales que debieron aplicarse.

Generalmente, el crédito fiscal, determinado por el sujeto activo o por el sujeto pasivo, tiene la naturaleza jurídica de ser una presunción legal, puesto que la determinación que realiza cualquiera de los dos sujetos está sujeta a revisión. No existe certeza legal en alguna de las dos determinaciones, consecuentemente ninguna de éstas refleja, necesariamente, una verdad histórica que coincida con una verdad legal. Para alcanzar un alto grado de certeza y seguridad jurídica, nuestro legislador ha creado procedimientos legales de verificación, que pueden aportar elementos de convicción. Estos procedimientos de revisión, en todo caso, minimizan o nulifican la incertidumbre en la responsabilidad del sujeto pasivo, fortaleciendo la exigencia de pago del sujeto activo.

Una diferencia más consiste en la demostración de la existencia del crédito; si bien es cierto que, tanto en materia de derecho común como en materia tributaria, el acreedor debe contar con un título ejecutivo mediante el cual se compruebe la existencia de un adeudo, también es cierto que dicho título tiene una naturaleza distinta en ambas ramas jurídicas.

En Derecho común el título ejecutivo es el documento que crean las partes mediante la manifestación de su voluntad, llámese contrato, convenio, testamento, etc.

En materia tributaria es distinto; el título ejecutivo que demuestra la existencia de un crédito fiscal es una resolución emitida por una autoridad, y no puede ser de otra forma porque, primeramente, el crédito fiscal pertenece al mundo del Derecho Público, esto implica que las obligaciones no nacen por voluntad de las partes, sino que nacen por disposición de la ley, debiendo cumplirse una serie de requisitos que la misma ley impone, puesto que no queda al arbitrio del deudor o del acreedor la determinación de dichos requisitos; por otra parte, el deudor o sujeto pasivo del crédito no tiene la posibilidad de crear un documento que sea considerado título de crédito que justifique la existencia de una deuda a favor del Estado; esto se debe a que los documentos de particulares no pueden ser llevados a ejecución; solamente una resolución de autoridad competente puede ser ejecutada y en materia fiscal esa resolución debe cumplir con un procedimiento de creación y con requisitos fundamentales como es el contenido de una debida fundamentación y motivación, debiendo ser emitida por una autoridad que se considere legalmente competente; este tipo de resoluciones, y sólo este tipo, pueden ser ejecutadas mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por último, existen diferencias respecto de los procedimientos de revisión, en materia fiscal; cada uno de los sujetos de la obligación tiene a su alcance medios legales que permiten revisar lo que ha realizado su homólogo subjetivo (acreedor o deudor, según sea el caso); esos medios son, para el sujeto pasivo, los medios de defensa que la legislación mexicana prevé; y para el sujeto activo, las facultades de comprobación, previstas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación mexicana, entre otras.

En consecuencia, sólo los ingresos por concepto de contribuciones que se destinen a sufragar el gasto público tienen la naturaleza de crédito fiscal. Esta circunstancia hace que, generalmente, el crédito fiscal sea una deuda preferente a la mayoría de otros adeudos, por ser destinada a satisfacer el interés público.

El hecho de que el legislador mexicano califique de fiscales adeudos de naturaleza distinta a aquellos que se destinan a sufragar el gasto público es sólo por una cuestión práctica de cobro, puesto que al calificarlos de fiscales se justifica el ejercicio de facultades de cobro coactivo, en caso de incumplimiento en el pago de estos adeudos.

## BIBLIOGRAFÍA

- Amorós Rica, Narciso.- *Derecho Tributario*. 2ª edición. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. España, 1970
- Andreozzi, Manuel.- *Derecho Tributario Argentino*, Buenos Aires, Argentina.1951
- Araujo Falçao, Amílcar.- *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, traducción española, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina.1964
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo.- *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México. 1982
- Berliri, Antonio.- *Principios de Derecho Tributario*, traducción española, Ed. Derecho Financiero, Madrid, España, 1964
- Burgoa, Ignacio.- *Las Garantías Individuales*, Ed. Porrúa, México. 1999
- Carrasco Iriarte, Hugo.- *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*, Ed. Themis, México. 1999
- Derecho Fiscal Constitucional*, Ed. Themis, México. 1995
- Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela.- *Las visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*, Ed. Themis, México, 1999
- Castán Tobeñas, José.- *Derecho Común y Foral*, Madrid, España. 1996
- Calvo Ortega, Rafael.- *Derecho Tributario I*, quinta edición, Ed. Civitas, Madrid. 2001
- Cortina Gutiérrez, Alfonso.- *La obligación Tributaria y su Causa*, Ed. Porrúa. 1976
- De Juano, Manuel.- *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Ed, Molachino, Rosario. 1963
- Delgadillo Gutiérrez, Luis H.- *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Pac. S.A. de C.V., México, 1986
- Duverger, Maurice.- *Instituciones Financieras*, Bosch, Barcelona. 1960
- Faya Viesca, Jacinto.- *Administración Pública Federal*, Porrúa, México. 1979
- Fénech, Miguel.- *Derecho Procesal Tributario*, Bosch, Barcelona. 1981
- Fernández Sagardi, Augusto.- *Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, SICCO Editores. México, 2000
- Flores Zavala, Ernesto.- *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México. 1990

- Folco, Carlos María.- *Procedimiento Tributario*, RUBINZAL-CULZONI Editores, Buenos Aires, 2000
- Fraga, Gabino.- *Derecho Administrativo*, Porrúa, México. 1999
- García Belsunce, Horacio.- *La Autonomía del Derecho Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1996
- García Vizcaino, Catalina.- *Derecho Tributario*, Vol. I y II, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1996
- Garza, Sergio Francisco de la.- *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa. 2000
- Giuliani Fonrouge, Carlos.- *Derecho Financiero*, Vol. I y II, Ed. Depalma. 2001
- Jarach, Dino.- *El Hecho Imponible*, tercera edición, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001
- Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera edición, Ed. Abeledo Perrot, 1999
- Kaye, Dionisio J.- *Derecho Procesal Fiscal*, Ed. Themis, México. 2000
- Litago Lledó, Rosa.- *Las autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*, Ed. Aranzadi, año 2000, Navarra, España.
- Lomelí Cerezo, Margarita.- *Derecho Fiscal Represivo*, Ed. Porrúa, México. 1997
- Luqui, Juan Carlos.- *La Obligación Tributaria*, Ed. Depalma, 1989
- Margáin Manautou, Emilio.- *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México. 1996
- Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F.- *Derecho Tributario General*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1995
- Derecho Tributario Procesal*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1995
- Nava Negrete, Alfonso.- *Derecho Procesal Administrativo*, Ed. Porrúa, México. 1995
- Pérez Becerril, Alonso.- *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Ed. Porrúa, México. 2001
- Pérez de Ayala, José Luis, González, Eusebio, *Derecho Tributario*, tomo II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España.

- Pérez De Vega, Leonor M<sup>a</sup>.- *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Editorial LEX NOVA, Valladolid, España 1998
- Pugliese, Mario.- *Instituciones de Derecho Financiero*, traducción española, Ed. Fondo de Cultura Económica, México. 1946
- Rojina Villegas, Rafael.- *Derecho Civil Mexicano*, tomo V, volumen I, Ed. Porrúa, México. 1985
- Rodríguez Lobato, Raúl Germán.- *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México. 1993
- Sáinz de Bujanda, Fernando.- *El Nacimiento de la Obligación Tributaria*, revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Madrid, España. Vol. XV, número. 54
- Sánchez Gómez, Narciso.- *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México. 1999
- Sánchez Hernández, Mayolo.- *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México. 1998
- Valdez Costa, Ramón.- *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá. 2001  
—*Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996
- Villegas Héctor.- *Curso de Finanzas; Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1970
- Witker, Jorge.- *Derecho Tributario Aduanero*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1999

#### **LEGISLATIVA MEXICANA.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y su Reglamento.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

Ley Federal de Derechos.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

### **LEGISLATIVA EXTRANJERA.**

Ley General Tributaria (España).

Código Civil de la República Argentina.

Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Argentina).

Ley 11.683 (procedimientos fiscales de la República Argentina).

### **DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS.**

*Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, vigésima primera edición. 1992

*Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa-UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, novena edición, México 1996

*Enciclopedia Jurídica Omeba*, Ed. Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina. 1986

### **REVISTAS ESPECIALIZADAS.**

Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.