

CAPÍTULO II

Relación Jurídico Tributaria

SUMARIO: Introducción 2.1.- Obligación fiscal 2.2.- Elementos de la Relación Jurídico Tributaria 2.2.1.- Elementos personales 2.2.2.- Objeto del tributo 2.3.- Hecho Imponible 2.4.- Nacimiento de la Obligación Fiscal 2.5.- Determinación de la Obligación Fiscal 2.5.1.- Clases de determinación 2.5.1.1.- Determinación por parte de la autoridad 2.6.- Crédito Fiscal 2.6.1.- Privilegios del crédito fiscal 2.6.2.- Exigibilidad del Crédito Fiscal 2.7.- Extinción de la Obligación Fiscal.

INTRODUCCIÓN

Enfocándonos a nuestro tema es importante precisar que como el embargo precautorio es un medio que se utiliza para garantizar el interés fiscal o el cumplimiento de obligaciones no determinadas o no exigibles, necesitamos analizar cuando realmente ha nacido un interés que se deba protegerse, si es desde el nacimiento de la obligación, en la determinación del crédito fiscal, o tendríamos que esperar hasta el momento señalado en la ley para su exigibilidad, para poder llevarlo a cabo, es para comprender cada uno de los momentos mencionados que en este capítulo veremos todas las etapas por las que pasa la obligación tributaria.

Empezaremos por estudiar la relación, que puede originarse, por el sólo hecho de estar frente a una actividad gravada por la leyes fiscales, sin que pueda existir todavía, una obligación de pago a favor del fisco, lo cual si sucede, cuando se actualiza el presupuesto de hecho establecido en la norma, de donde de cerciorarse su existencia y esperando al momento indicado en la ley para su cumplimiento, cuando surja el derecho de cobro que podrá ejercerse de manera coactiva, si así se requiere, él cual estará completamente justificado y por ende su protección, aunque en la realidad no exista una verdadera

observancia de las leyes fiscales hasta llegar en ocasiones a una inobservancia de la norma superior que es la constitucional, en las instauración de figuras como lo es el embargo precautorio.

Es para comprender y rebatir la aplicación del mismo que nos referimos a estos y otros argumentos, cada uno de los cuales veremos su oportunidad.

Como sabemos, toda relación jurídica implica un estado de subordinación que está respaldado por la norma jurídica, es decir, una de las partes está obligada (parte deudora) con la otra (parte acreedora) a cumplir con cierta prestación, ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar. Este tipo de relación tiene la característica de que si no se cumple voluntariamente con la obligación debida se puede hacer cumplir en forma coactiva, esto es, aún en contra de la decisión del deudor. En la relación tributaria no hay excepción a estas reglas y como sabemos, para entender mejor cualquier tema, primero se debe conceptuar, así Sánchez Gómez la define como “ el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva , para que se conozca a ciencia cierta cuando ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quien compete determinarlo y exigirlo”.¹

Como vemos se habla de dos tipos de sujetos; el activo y el pasivo, así como del nacimiento de un deber, el cual debe ser determinado, cumplido o en su caso exigido. Para Delgadillo Gutiérrez citado por el autor antes mencionado “ La relación jurídico tributaria

¹ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 2003, p.345

es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”. Por lo tanto señala el primer autor mencionado “ La relación jurídica tributaria es el genero y la obligación tributaria es la especie”.²

De lo anterior destaca además de la producción de consecuencias jurídicas, la distinción que existe entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria, ya que en la primera existen tanto derechos como obligaciones y en la segunda solo las últimas, así la relación jurídica tributaria es el todo y la obligación tributaria sólo una de sus partes. Esto se confirma con las siguientes anotaciones:

- “ En dicha relación tributaria el contribuyente y el Estado se hayan en una posición de igualdad, ambos se encuentran sujetos a la ley estando los derechos y obligaciones correspondientes indistintamente, sujetos al ordenamiento jurídico”.³
- “ La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo”.⁴

Como habíamos estudiado en el capítulo primero de este trabajo, tanto el sujeto activo, como el sujeto pasivo se encuentran subordinados a la ley en igualdad de

² Ídem. pp. 349-350

³ Sergio Francisco de la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa. México, 2001. p. 456

⁴ Margáin Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Porrúa, México, 1989, pp. 283- 284.

condiciones, aunque el Estado goce de algunas facultades en su poder de imperio, pero de todas formas no puede soslayarse de aquélla.

Para entender mejor el concepto de relación tributaria y obligación tributaria, además de lo señalado se puede agregar lo comentado por Rodríguez Lobato⁵ “Puede darse el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva”.

Igualmente Margáin expresa lo anterior señalando:

Puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de una obligación tributaria. Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado, relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal.⁶

De lo expresado por Margáin se puede mencionar el hecho de que aunque un contribuyente ya sea sujeto pasivo o sujeto activo realice actividades de las gravadas por la norma, no significa que tenga obligación de pago o principal, así como obligaciones secundarias hacia el sujeto activo, ya que puede no haber encuadrado en el precepto o hipótesis normativa que le obliga a realizar esa prestación, pero veremos más adelante que tipo de obligaciones son las que debe satisfacer el contribuyente a favor del fisco.

2.1 OBLIGACIÓN FISCAL

Como analizamos en el apartado anterior la relación jurídica tributaria tiene como principal contenido a la obligación tributaria o fiscal, así que estudiaremos de donde surge está

⁵ Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford, México, 2001, p. 112.

⁶ Margáin Manautou, Emilio. Op. cit., p. 283.

obligación, la cuál puede dar origen a la instauración del embargo precautorio, por lo cual es pertinente mencionar que su fuente se encuentra en la ley, es decir, que entre las características que tiene este tipo de obligación es la de ser *ex lege*, “ La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de ley; en la ley radican todos sus factores germinales”.⁷

Se deduce de lo anterior que es en la ley donde se encuentran todos los elementos que deben configurar para que pueda surgir una obligación tributaria, a la obligación de establecer estos elementos en la ley se le conoce como principio de legalidad, tal y como se menciono en el capítulo primero de este trabajo.

Ahora abordaremos lo referente al concepto reiterando que toda obligación jurídica conlleva un acto de subordinación que se da por el hecho de tener que cumplir una persona a favor de otra con cierta prestación, así “ en términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal.

Giuliani Fonrouge citado por Sánchez Gómez⁸ define a la obligación tributaria de la siguiente manera:

Vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas

⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa Noriega, México, 2003, p. 93.

⁸ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa. México, 2003. p. 344.

determinadas por la ley..... El contenido de la obligación tributaria es únicamente una prestación pecuniaria o patrimonial, y sólo en casos frecuentes el tributo es fijado en especie, pero en todo caso se trata de obligaciones de dar.

Como se observa Giuliani sólo habla del cumplimiento de una prestación de dar mientras otros autores hablan de otro tipo de obligaciones como son de hacer, no hacer o tolerar que también trataremos a lo largo de este trabajo.

De igual forma Margain define a la obligación tributaria, como “ el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo , el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”.⁹

2.2 ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Al hablar de relación jurídica tributaria se habla de los elementos que la conforman, entre los que se encuentran los elementos personales y un objeto.

2.2.1 ELEMENTOS PERSONALES

En los personales tenemos al sujeto activo que esta investido con una serie de facultades para hacer efectivas las contribuciones que tiene derecho a percibir o que éste considera tener derecho a percibir, sin que en algunas ocasiones pueda ser realmente comprobado el adeudo, como sucede con la realización del embargo precautorio; por otro lado tenemos al sujeto pasivo que es quien soporta la carga tributaria, así como las correlativas obligaciones en base a aquélla.

⁹ Margain Manautou, Emilio. Op. cit., p. 226.

Sobre los sujetos activos expresa Humberto Delgadillo que son los que señala el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, es decir, Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, y se les define como “ Aquellos a favor de quienes fluye la masa de recursos sustraída del patrimonio del otro (sujeto pasivo)”.¹⁰

Asimismo Sánchez Hernández menciona que el sujeto activo recae generalmente en el fisco, en cualquiera de sus tres potestades tributarias: Federación, Estado o municipio, y constituye el órgano facultado para recibir, y en su caso, exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.¹¹

Como excepción a la regla general hay posibilidad de que existan sujetos activos diferentes a los antes mencionados, es decir, sujetos que no obstante tener personalidad jurídica diferente de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídica tributaria son los denominados “ Organismos Fiscales Autónomos”, ya que muy aparte de sus características particulares, tienen conforme a la ley, la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución. También “por razones de ley, la persona moral o física, generalmente llamada sujeto pasivo se puede convertir en acreedor o sujeto activo en los casos de generación de saldos a favor por pagos en exceso o pagos de lo indebido”.¹²

¹⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa Noriega, México, 2003, p. 114.

¹¹ Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. Cárdenas, México, 1988, p. 238.

¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. cit.*, pp. 114- 115.

Es importante saber a quienes puede instaurarse un embargo precautorio, por estar obligados de acuerdo con la ley a satisfacer una prestación pecuniaria por lo que veremos que existen diferentes tipos de sujetos pasivos, ya que unos cumplen con una deuda originada por ellos mismos y otros que satisfacen el adeudo de terceros, así tomaremos el concepto de sujeto pasivo apuntado por Lobato: “ es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.¹³

Quintana Valtierra señala otra excepción a la regla general de que el Estado sólo se encuentra en posición de ser sujeto activo:

Los sujetos pasivos de la relación tributaria pueden ser tanto personas físicas como morales, asimismo el Estado, lo anterior de lo que se desprende de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, la Ley Federal de Derechos, la Ley del Impuesto sobre la Producción de Servicios y Bienes que establecen similares dispositivos en los que se ordena que tanto la Federación, como el Distrito Federal, los estados, municipios, organismos descentralizados o cualquier otra persona, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar contribuciones o estén exentos de ellas, deberán pagar los tributos establecidos en tales leyes, es decir, “ En la legislación mexicana está aceptada la posibilidad de que el Estado sea contribuyente en algunos casos”.¹⁴

Para continuar lo referente a los sujetos pasivos señalaremos que no siempre la persona que realiza el hecho o acto gravado por la ley, es la obligada al pago de cierta contribución, sino que en algunas ocasiones es una persona diferente. Por lo anterior Lobato¹⁵ expresa:

¹³ Rodríguez Lobato Raúl. Op cit, p. 147

¹⁴ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1999, p. 162.

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 147.

Se observa que en realidad el tributo se establece para los llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación. El derecho fiscal con frecuencia separa la responsabilidad de pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta.

Se deriva de lo mencionado que se establecieron en la ley otros sujetos que serán considerados pasivos, diferentes al principal, debido a una conveniencia por parte del Estado de facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias, para que oportunamente se determine y entere la prestación debida para así satisfacer el cometido por parte de aquél de atender las diferentes necesidades públicas.

Al respecto comenta Jiménez que “el resto de los sujetos deudores o sujetos pasivos tributarios al principal soportan la obligación de pago de la deuda tributaria sin tener el deber constitucional de contribuir para los gastos públicos, que sólo corresponde en principio al titular de la capacidad contributiva, sino a título de garantía en su más amplia acepción del pago de la deuda tributaria”.¹⁶

Se puede observar que los sujetos pasivos diferentes al principal no tienen que cumplir con el principio de proporcionalidad que conlleva al de capacidad contributiva y que fue analizado en su oportunidad, ya que el origen de ser considerados sujetos pasivos es por efecto de ley únicamente, por lo que no se puede alegar este principio en caso de llegar a instaurarse algún tipo de controversia.

¹⁶ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Thomson, México, 2002, pp. 243- 244.

Se han considerado diferentes motivos para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad de pago, sobre esto y algunos de los terceros considerados sujetos pasivos de acuerdo a la ley de la materia Sánchez Gómez¹⁷ expone:

Ello es consecuencia del enlace jurídico que se da entre el sujeto pasivo o directo de la obligación contributiva y de terceras personas que tienen un vínculo contractual, familiar, patrimonial o de otra especie..... Así la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación, que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afectada objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo. Ese vínculo entre el sujeto pasivo directo y el sujeto pasivo solidario puede ser una consecuencia de la relación laboral, por la celebración de actos o contratos sujetos a normas de derecho público o privado, por poseer o administrar bienes muebles, inmuebles, negociaciones; también asumen esta responsabilidad los contadores públicos en relación con la empresa que representan, los jueces, los notarios, registradores, mandatarios, gerentes o administradores en relación con los actos, certificaciones, documentos o actos que efectúen en nombre o a favor del deudor principal de la contribución.

El autor antes mencionado define al sujeto pasivo con responsabilidad solidaria como “ la persona física o moral, mexicana o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal adquiere concomitantemente la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente una norma jurídica”.¹⁸

Con lo anterior se observa que la obligación de pago recae sobre diferentes sujetos al mismo tiempo, y sobre una misma deuda, es decir, el fisco tiene el poder de elegir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de ellos, por lo que Humberto Delgadillo¹⁹ sostiene que el pago de cualquiera de los sujetos pasivos, ya sea el principal o el solidario

¹⁷ Sánchez Gómez, Narciso. Op. cit., pp. 375 y 378.

¹⁸ Ídem, p. 378.

¹⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op cit., p. 118.

libera a ambos, independientemente de las relaciones y efectos que puedan generarse entre el pagador y el deudor originario.

En la legislación mexicana se establece sólo un tipo de responsabilidad, la cual se denomina solidaria. En el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se establecen los supuestos de los denominados responsables solidarios con los contribuyentes, cada uno de los cuales son considerados por la doctrina como contribuyentes de derecho.

Pero los doctrinarios no sólo habla de un tipo de responsabilidad como es la solidaria, sino de algunas otras, tal y como lo comenta Sánchez Gómez²⁰: “En el precepto antes señalado se pueden apreciar otras clases de responsabilidad que tanto la doctrina, como la legislación han reconocido, como son: la sustituta, en garantía, la objetiva, mixta, o la propiamente conocida como solidaria”.

Sánchez Piña define a la responsabilidad solidaria como “aquella que asume un sujeto en virtud de que las leyes lo determinen, o bien porque dicho sujeto manifieste su voluntad de asumir obligación por cuenta ajena de manera expresa e indubitable”.²¹

Ya habíamos expuesto el hecho de ser la ley la que determina a quienes se considerará sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, pero tal y como se menciona, puede cualquier tercero asumir ese carácter en forma voluntaria, aún cuando la ley no lo tenga contemplado.

²⁰ Sánchez Gómez, Narciso. Op. cit., p. 378.

²¹ Sánchez Piña, José de Jesús. *Derecho Fiscal*. PAC, México, 2003, p. 98.

Para resumir lo anterior podemos mencionar que “los sujetos legitimados para realizar el pago le corresponde al universo de los sujetos pasivos u obligados tributarios, bien en su condición de contribuyente o bien de deudor solidario, subsidiario o sustituto”.²²

Los contribuyentes serán los considerados obligados directamente al pago y los últimos por deuda ajena y por disposición de ley

2.2.2 OBJETO DEL TRIBUTO

No debemos confundir al objeto del tributo con el objeto de la obligación tributaria. El primero se refiere a lo que grava la ley tributaria y el segundo al fin que se busca con la imposición, que es el que veremos en este apartado por ser la prestación o conducta que debe cumplir el sujeto pasivo a favor del sujeto activo.

Para esclarecer lo antes expuesto tomaremos la definición primeramente de lo que se considera como objeto del tributo: “ Es la realidad económica sujeta a imposición, como lo es la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.”²³

Por su parte “el objeto de la obligación tributaria, está representado por el contenido de la prestación que legalmente puede exigir el acreedor al deudor y puede ser triple: de dar, de hacer, de no hacer y como una variante de esta última la obligación de tolerar”.²⁴

²² Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 250.

²³ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 112.

²⁴ Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. Cárdenas, México, 1988, p. 239.

Tal y como fue mencionado, al existir en las relaciones jurídicas como en la tributaria un estado de subordinación, éstas podrán tener por objeto determinadas conductas, ya sea de dar, hacer, no hacer y tolerar o permitir que el sujeto pasivo debe realizar a favor del sujeto activo de la relación.

Cuando vimos la definición de obligación tributaria, habíamos señalado que algunos autores como Guiliani y Margaín sólo hablan de conductas de dar, o de una prestación pecuniaria que es excepcionalmente en especie, pero estamos de acuerdo en el deber de cumplir con obligaciones de dar, de hacer, no hacer y tolerar.

Rodríguez Lobato comenta sobre las llamadas obligaciones de naturaleza fiscal lo siguiente: “En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar”, así relaciona a las obligaciones de hacer con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión la evasión fiscal”.²⁵

Entre los ejemplos que encontramos en las referidas obligaciones tenemos para las de hacer: cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales; en las de no hacer, el no llevar a cabo conductas ilícitas como lo es expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes; y en las de tolerar, las que implican el ejercicio directo de un acto de

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 109.

molestia en la esfera jurídica del particular, como se da cuando se realizan visitas domiciliarias con el fin de inspección, comprobación o verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales

Lo que debe recordarse para los efectos de nuestra investigación es el hecho de que aunque en la relación fiscal concurra la existencia de obligaciones fiscales formales, no necesariamente implica una obligación fiscal sustantiva u obligación de pago, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada. Es por eso que en el embargo precautorio debe averiguarse sobre la verdadera generación de una obligación de pago, ya que puede no haberse generado.

2.3 HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible o también conocido como presupuesto de hecho tal y como señala Rodríguez Lobato²⁶, al concretarse en la realidad producirá efectos jurídicos, es por eso que su estudio es importante para analizar como es que se da el nacimiento de la obligación fiscal, pero aunado a dicho nacimiento estos presupuestos contenidos en las normas jurídicas deben caracterizarse por tener una serie de elementos para que el mismo pueda generarse.

Podríamos comentar que los presupuestos de hecho son las descripciones que se realizan en las normas por parte del legislador de hechos o situaciones que se sustraen de la

²⁶ Op. cit., pp.114-115.

realidad, que se diferencian completamente de estas últimas, las cuales son consideradas relevantes a la materia tributaria y por las que se dota de aquellos efectos cuando se cumple con cada uno de los elementos que deben contener los mencionados presupuestos.

Reiterando lo expuesto y para explicar otra vez la diferencia que existe entre los presupuestos de hecho de las situaciones o hechos acaecidos en la realidad se anotará lo siguiente: “Debe distinguirse entre el hecho hipotético al que también se le denomina hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose al presupuesto, genera el crédito tributario, llamando a éste último hecho generador”.²⁷

El hecho generador se define así como “ una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general”.²⁸

Cabe la duda de si sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores o también los ilícitos podrían serlo, a lo que habrá que aclarar el que ambos pueden considerarse generadores de efectos jurídicos o de obligaciones fiscales tal y como lo determina Lobato.²⁹ Un ejemplo de esto último se da en la comisión de delitos fiscales.

Relacionando al hecho imponible con el objeto del tributo se señalará:

²⁷ Ídem., p. 115.

²⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., pp. 94-95.

²⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 118.

“Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, sino precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible”.³⁰

Como ya se estableció el hablar del objeto del tributo es referirse a lo que grava la ley, pero no debe confundirse a este con el hecho imponible que describe actos en forma hipotética, pero que como mencionamos se sustraen de la realidad.

2.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Así como la fuente de la obligación fiscal lo constituye la ley por tener aquella la característica de obligación *ex lege*“, también se requiere como ya señalamos la realización en la vida real del presupuesto contenido en la norma tributaria con cada uno de los elementos que lo conforman, para que surja así el nacimiento de dicha obligación.

Lo anterior se confirma con la idea que nos da Lobato³¹ sobre que “la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.

³⁰ Ídem., p. 119.

³¹ Ídem, p. 120.

Para una mejor explicación entre las consideradas contribuciones de acuerdo a nuestro Código Fiscal de la Federación³² y siguiendo al nacimiento de la obligación tributaria, el mismo autor afirma:

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho del particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.³³

Con lo anterior se hace una diferenciación entre el nacimiento de la obligación tributaria, de acuerdo a algunas de las contribuciones que contempla el Código Fiscal de la Federación, expresando el autor que en los impuestos se necesita la realización en la vida real del presupuesto contenido en la norma, tal y como se venía contemplando, pero que en las demás contribuciones se requiere además de que la autoridad cumpla con cierta obra o preste el servicio administrativo al particular.

Es oportuno hablar de otras de las contribuciones que contempla el Código Fiscal de la Federación ya que el Embargo precautorio, así como el Procedimiento Administrativo de Ejecución se pueden instaurar para cobrar un crédito derivado de cualquiera de las mismas, ya sea cierto o presunto como en ocasiones sucede con dicho embargo, , pero no sólo un crédito surge de contribuciones, sino además y de acuerdo con el Código de la materia³⁴ puede derivar de aprovechamientos, accesorios de aquéllas o responsabilidades de Servidores Públicos.

³² Véase el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

³³ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit, p. 118.

³⁴ Véase artículo 4° del Código Fiscal de la Federación y 145 del mismo ordenamiento.

Sobre el nacimiento de la obligación fiscal el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6, primer párrafo establece que las contribuciones se causan conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. De no ser vigentes esas leyes se estaría ante una violación al principio constitucional de no retroactividad de la ley, visto en su oportunidad.

Para saber la importancia del momento en que se da el nacimiento a la obligación fiscal Rodríguez Lobato³⁵ siguiendo a Sainz de Bujanda le determina a aquél las siguientes consecuencias:

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal.
- Determinar la ley aplicable que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por parte del particular.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación fiscal.

Consideramos que lo más trascendente de saber el momento en que se da el nacimiento de la obligación, lo es el conocer cuando deben satisfacerse las obligaciones fiscales, ya sean formales o sustantivas, es decir, empezar el cómputo de los términos que tienen los contribuyentes para cumplir las mencionadas obligaciones, de lo contrario se les

³⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., pp. 120-121.

podrían exigir en forma coactiva o con el poder de imperio que tiene el Estado, lo cual les repara más perjuicios.

2.5 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

De los presupuestos establecidos por el legislador para la práctica del embargo precautorio se desprende tanto del artículo 41, fracción II como del artículo 145, ambos del Código Fiscal de la Federación, que la realización de aquél por parte de la autoridad se puede efectuar desde antes que haya sido determinado el crédito fiscal, con lo cual no estamos de acuerdo, por lo que trataremos el tema de la determinación de la obligación fiscal centrándonos en nuestra investigación.

Sánchez Gómez³⁶ se refiere a la determinación de la obligación tributaria como “ el momento en que debe concretizarse o materializarse la obligación contributiva” , esto es, se exterioriza para cada caso en particular la existencia de una obligación. El mismo autor cita a Fonrouge quién señala que “la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.

Con lo anterior se deduce que la determinación de la obligación fiscal se puede realizar tanto por las autoridades fiscales, como por los particulares o en coordinación de ambos, pero esto se tratará más adelante con mayor profundidad.

³⁶ Sánchez Gómez, Narciso. Op. cit., p. 354.

Para confirmar lo expresado por Sánchez Gómez, Delgadillo Gutiérrez³⁷ establece que el procedimiento de determinación esta constituido por los siguientes aspectos:

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

Es decir, la determinación consiste en la aplicación del método adoptado por la ley, para así llegar a la cuantificación del adeudo, por medio de la valorización de la base imponible a la que se le aplica una tasa o alícuota que esta establecida en cada una de las leyes que regulan las contribuciones.

Sobre el método que debe aplicarse, así como la consecuente tasa o tarifa, y de acuerdo al principio de legalidad menciona Margain “las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento”.³⁸ Esto es, que las formulas para calcular la cantidad que debe entregarse a la hacienda pública, así como todos los elementos tanto subjetivos como objetivos que integran a la tan mencionada obligación, ya vistos en su oportunidad, deben estar establecidos en la ley sino se estaría violentando el mencionado principio.

Lo que debemos recordar para efectos de nuestro estudio es que por medio de la determinación los contribuyentes o la autoridad reconocen que se ha realizado un hecho generador de obligaciones fiscales a cargo de uno o varios sujetos.

³⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., pp. 104-105.

³⁸ Margain Manautou, Emilio. Op. cit., p. 97.

Debido a que la determinación tiene el cometido de cuantificar la obligación fiscal señala Delgadillo: “ Mientras la obligación fiscal no se cuantifique, ni el sujeto activo ni el pasivo tendrán la certeza de que cantidad es la que se debe”³⁹ , por lo que consideramos no es viable el llevar a cabo un embargo precautorio antes de que se haya hecho la cuantificación o la determinación de la obligación fiscal.

Se puede así afirmar que mientras el Estado no cuente con esta determinación, su pretensión en el caso que nos ocupa, de garantizar el cumplimiento de los créditos fiscales u obligaciones fiscales no tendrá un argumento válido, para poder así llevar a cabo un embargo precautorio, debido a que no se tendrá certeza sobre la cantidad que se les adeuda, si es que existe, al no contar con una obligación individual y concreta.

Para entender mejor lo expresado hasta el momento y los efectos que produce la determinación es de importancia analizar la naturaleza jurídica de la misma, así Quintana Valtierra⁴⁰ señala que existen tres tesis que la pueden explicar: la tesis de efectos declarativos, constitutivos y la ecléctica; la primera como su nombre lo indica tiene por efecto declarar la existencia de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, la segunda señala que la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad administrativa realiza el acto de determinación, y la tercera sustenta el hecho de que la determinación produce efectos declarativos y a su vez constitutivos por lo que se da nacimiento a la obligación fiscal y también se hace declaración respecto de la existencia de la misma.

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 104.

⁴⁰ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. Op. cit., pp. 155-156.

Como se ve, las mencionadas tesis atribuyen diferentes efectos a la determinación. Así, la tesis de efectos declarativos al reconocer la existencia de una obligación tributaria, no significa que ésta nazca en el momento en que se realiza la determinación de esa obligación, sino que su nacimiento ya acaeció con anterioridad, a diferencia de las últimas que si contrarían lo expuesto hasta el momento, ya que manifiestan que el momento de la determinación tiene por efecto dar nacimiento a la obligación fiscal.

Es por lo anterior que Valtierra sostiene: “Se puede señalar que el legislador mexicano aplicó la tesis ecléctica, ya que la determinación tendrá efectos declarativos en los casos en que la obligación fiscal nazca en el momento en que se configura la hipótesis normativa o presupuesto de hecho, y una situación diversa o de efectos constitutivos cuando se realiza la determinación y liquidación fiscal por parte de la autoridad , puesto que el deudor tiene que esperar a que estos actos se realicen para poder satisfacer la prestación pecuniaria”.⁴¹ Se podría pensar así, ya que no se tendría la certeza de la existencia de la obligación sustantiva, hasta que en este caso la autoridad realiza la determinación correspondiente, pero consideramos como ya se menciona, que siempre el nacimiento de esa obligación se da con antelación a su determinación.

2.5.1 CLASES DE DETERMINACIÓN

De la definiciones vistas en el apartado anterior habíamos observado ya la existencia de diversas clases de determinación, las cuales han sido divididas de conformidad con los

⁴¹ Ídem. p. 156.

sujetos que las deben realizar, en lo que Sánchez Gómez⁴² al igual que otros autores coinciden en que ésta puede llevarse a cabo:

1. Por el sujeto pasivo ya sea principal o responsable solidario a lo que algunos denominan autodeterminación;
2. Por la autoridad a lo que también se le conoce como determinación de oficio;
3. Por ambos coordinadamente, es decir, el fisco con la intervención del sujeto pasivo directo o terceras personas, las cuales están obligadas por mandato legal a auxiliarlo, por lo que se realiza esta determinación en forma conjunta, a lo que dicho autor menciona se le conoce como “concordato tributario”, por llevarse a cabo de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

En lo referente al “Concordato Tributario”, debemos mencionar que en la legislación tributaria mexicana éste no se presenta, ya que como se verá más adelante, existe el mandato legal en diversas disposiciones de colaborar con el fisco en la determinación de los créditos fiscales y en ningún momento se habla de un acuerdo entre el fisco y la autoridad, es así como en México únicamente se da la existencia de la determinación por parte del contribuyente, así como la que se da entre el fisco y el contribuyente coordinadamente, de acuerdo a disposición expresa.

Es por lo anterior que destaca la opinión vertida por Quintana Valtierra, quien siguiendo a la garantía de seguridad jurídica de audiencia expresa: “En el sistema jurídico mexicano sólo se pueden presentar los supuestos de la autodeterminación o determinación

⁴² Sánchez Gómez, Narciso. Op. cit., pp. 358- 359.

que lleva a cabo el sujeto pasivo de la obligación fiscal y la que realizan conjuntamente el contribuyente y las autoridades administrativas”⁴³.

Al respecto pensamos que si es pertinente aquí referirse a la garantía de audiencia, ya que de conformidad con la misma, al realizarse una determinación por parte de las autoridades fiscales, como resultado de una visita de inspección fiscal en la que de establecerse una omisión de créditos fiscales, se le debe dar al contribuyente la oportunidad de aportar pruebas que puedan desvirtuar el monto establecido en esa determinación, entonces esto se puede traducir en una colaboración con el fisco por medio de datos o pruebas aportadas que puedan modificar el monto aducido.

De la misma forma Arrijo Vizcaíno⁴⁴ comenta sobre los tipos de determinación existentes en nuestra legislación lo siguiente:

La operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio causante, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se descubren omisiones y evasiones, o inclusive por terceros, como es el caso de los Notarios Públicos a los que compete liquidar el impuesto sobre adquisición de inmuebles aplicable precisamente a operaciones de compra-venta de bienes inmuebles.

Como se observa también algunos terceros pueden realizar la determinación de créditos fiscales, como son los notarios públicos, debido a que, al realizarse ciertos actos y por la fe que a los mismos se les ha otorgado, estos están obligados legalmente a retener y enterar los impuestos debidos al fisco, desde luego, respecto de los actos que lo requieran.

⁴³ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. Op. cit., p. 242.

⁴⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1997, pp. 92- 93.

Siguiendo a la doctrina y de acuerdo al código de la materia correspondiente, siendo en efecto el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6, tercer párrafo, se establece: “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 la causación”. Es aquí donde se observa el mandato legal hacia el sujeto pasivo de colaborar con el fisco, debiendo presentarse las declaraciones, manifestaciones o avisos a la autoridad tributaria para que se realice la determinación y liquidación del gravamen.

De acuerdo a Rodríguez Lobato⁴⁵, para que los contribuyentes puedan determinar sus créditos fiscales, el método o procedimiento que deban aplicar debe ser el más idóneo, debiendo revestir las características de sencillez, economía, comodidad y limpieza. Aquél tendrá sencillez cuando el contribuyente pueda entenderlo o aplicarlo fácilmente, será económico cuando no se necesitará erogar altos honorarios en su atención, cómodo cuando evite molestias innecesarias e inútiles al contribuyente y tendrá limpieza al evitar el contacto constante entre el causante y el fisco.

Si las características antes mencionadas no concurren, la creación de empresas y la generación de actividades empresariales no se daría porque las molestias y gastos ocasionados a los contribuyentes serían mayores que las ganancias que pudieran generarse.

⁴⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 122.

En cuanto al momento en que se debe hacer la determinación y para no incurrir en errores que traigan como consecuencia perjuicios al causante, es importante señalar lo siguiente: “La determinación debe hacerse en la fecha, periodo o momento estipulado en la ley sobre la materia, para que el cumplimiento de ese deber tributario se haga en su oportunidad, de manera completa, concreta y justa”.⁴⁶ Al respecto el artículo antes comentado dispone en su fracción cuarta que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y que en falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración en los plazos que ahí se señalan.

Esto se traduce, en que para cada tipo de contribución se establece un termino de pago diferente, además de que en algunos casos se trate de pagos provisionales o definitivos.

Creemos que es importante además de lo mencionado conocer los periodos con los que se deben cumplir las obligaciones fiscales (ya sea formales o sustantivas) , ya que sino se cumple en tiempo con las mismas se contemplan en las disposiciones fiscales algunos medios para reprimir o castigar las actuaciones de los particulares contrarias a esos dispositivos, como lo es, la instauración del embargo precautorio establecido en el artículo 41, fracción II, casos que serán materia de análisis en un capítulo posterior.

⁴⁶ Sánchez, Gómez, Narciso. Op. cit., p. 358.

2.5.1.1 DETERMINACIÓN QUE LLEVA A CABO LA AUTORIDAD

Procediendo a analizar con mayor profundidad la determinación que se lleva a cabo por parte de la autoridad fiscal es pertinente en principio analizar las facultades con que cuenta la autoridad hacendaría para poder llevar a cabo estos actos de determinación o liquidación, en lo que anteriormente ya se había visto que en algunas ocasiones, éstos se dan como consecuencia de la realización de visitas domiciliarias en la que se descubre la omisión de obligaciones fiscales y con frecuencia es, en el desarrollo de las mismas, cuando se generan perjuicios materia de interés en este trabajo.

Algunos doctrinarios señalan lo siguiente: “el Código Fiscal de la Federación contiene tres importantes facultades de las autoridades fiscales, a saber, la facultad de fiscalización, de liquidación y de sanción”.⁴⁷.

Es la facultad de fiscalización, la que viene a ser de mayor interés en este momento porque como dijimos, es donde se autoriza a la realización de las visitas domiciliarias, donde en ocasiones se faculta a las autoridades fiscales a practicar embargos precautorios, tal y como se verá con posterioridad.

La facultad de fiscalización se define por Quintana Valtierra como “la actividad consistente en la revisión de declaraciones y la práctica de visitas domiciliarias, con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales”.⁴⁸

⁴⁷ Rosas, Jorge Diego. Et al. *Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1997, p. 34.

⁴⁸ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez Jorge. Op. cit., p.207.

Delgadillo Gutiérrez⁴⁹ sostiene que además de que la actividad fiscalizadora pueda realizarse en el domicilio de los contribuyentes, el que la misma se puede llevar a cabo a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito, según lo establece el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, artículo que establece las denominadas facultades de comprobación.

Sea cual fuere la forma de fiscalizar, es a través de la revisión de papeles, libros, Registro Federal de Contribuyentes, etc. como se comprueba la omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas o formales, infracciones a las disposiciones fiscales, se identifica a nuevos visitadores y se previene la evasión fiscal.

Señala Cartas Sosa⁵⁰, que en el artículo 16 de la Constitución Política se establece una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio, otorgada a la autoridad administrativa y es la referente a la realización de las visitas domiciliarias, por el deber de ceder ante la presencia de un interés general más importante, a saber el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones, en la que esta interesada la colectividad, por ser de mayor trascendencia el interés general que el particular, cosa con la que si estamos de acuerdo.

Es por lo anterior que el artículo mencionado constituye el fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, que se traducen en actos de molestia a los

⁴⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 153.

⁵⁰ Cartas Sosa, Rodolfo- Ayala Vallejo, Graciela. *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*. Themis, México, 1994, p. 3.

particulares, por lo que solo podrán llevarse a cabo por medio de mandamiento escrito, que funde y motive la causa legal del procedimiento y de conformidad con ese mandato, debiendo reunir las formalidades prescritas para las ordenes de cateos.

Es decir, por mandato constitucional, para poder llevar a cabo una visita domiciliaria, se deben cumplir las formalidades prescritas para los cateos, donde se observarán las garantías mínimas que las autoridades deberán cumplir en la práctica de dichas diligencias y contra las cuales no puede ir el legislador ordinario, además de observarse los requisitos establecidos en las leyes respectivas, que si pueden ser mayores y que viene a ser el Código Fiscal de la Federación.

Dispone el artículo 46, fracción I, que en cada una de las visitas que se realicen se levantará un acta parcial, en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido por los visitantes, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga.

El contribuyente al que se le hubiere practicado una visita y no este conforme con el resultado de la misma, puede inconformarse contra los hechos contenidos en la última acta parcial mediante escrito que debe presentar ante las autoridades fiscales, el cual debe acompañarse de pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que pretendan desvirtuarse siempre y cuando no se hubiese solicitado su presentación durante el desarrollo de la visita.

Lobato⁵¹ considera que el escrito de inconformidad establecido en el Código Fiscal de la Federación obedece al imperativo de que las autoridades fiscales se alleguen todas las pruebas y elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre el cumplimiento o incumplimiento que haya dado el contribuyente a las disposiciones fiscales y, en su caso, para la determinación de un crédito fiscal.

Otra de las formas de ejercer las facultades de fiscalización son las llamadas revisiones de escritorio o de gabinete, que se realizan en el domicilio del particular o en el de las autoridades fiscales, revisando la documentación que se haya recogido al contribuyente, los informes de terceros, y la información de que dispongan las autoridades fiscales. Los resultados que se obtengan con lo anterior se traducen en un oficio de observaciones, en donde también se consignan hechos u omisiones, por incumplimiento a las obligaciones fiscales.⁵²

Concluidos los procedimientos de fiscalización, se puede llevar a cabo el acto administrativo de determinación de las obligaciones fiscales, y del monto que ahí se establezca se contará con un plazo de 45 días siguientes al día en que haya surtido efectos su notificación, ya sea para pagarse o garantizarse dicho monto.

La determinación que efectúa la autoridad se hace sobre base cierta o sobre base presunta. De acuerdo a Delgadillo Gutiérrez⁵³, mediante las facultades de fiscalización y a partir de información contable o administrativa se puede conocer con certeza la totalidad de hechos generadores de obligaciones fiscales, y consecuentemente realizar una determinación sobre base cierta, aunque el mismo autor reconoce el hecho de que en la mayoría de los casos de incumplimiento, se encuentran omisiones o irregulares en las que

⁵¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 226.

⁵² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 157.

⁵³ Ídem., p. 159.

se da la necesidad de recurrir a la determinación sobre base presunta y estimada que esta regulada en los artículos 54 al 63 de nuestro Código Fiscal de la Federación.

2.6 CRÉDITO FISCAL

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que regula en su inicio al Procedimiento Administrativo de Ejecución, hace alusión al termino de crédito fiscal⁵⁴ y este es el dispositivo, que a su vez establece, la mayoría de las causales por las que procederá el embargo precautorio en materia fiscal, por lo que habrá que analizarlo en este apartado.

El artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1982, definía al crédito fiscal como la obligación fiscal determinada en cantidad líquida, es decir, sólo se podía considerar crédito fiscal, a diferencia de lo que sucede en la actualidad, cuando estuviere precisado un monto, limitándose así, a la obligación fiscal cuantificada.

Es por lo anterior que algunos doctrinarios como Delgadillo Gutiérrez afirman“ Toda obligación determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal”.⁵⁵ Es decir, que los créditos fiscales no necesariamente devienen de obligaciones fiscales, sino pueden provenir de otro tipo de obligaciones, como puede ser la proveniente de responsabilidades de servidores públicos, tal y como se verá más adelante.

⁵⁴ El artículo en comento dispone entre otras cosas lo siguiente: 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.

⁵⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 103.

Actualmente nuestro Código Fiscal, en su artículo 4, define a los créditos fiscales como aquellos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados y se limita así a dar un listado de los presupuestos que deben considerarse créditos fiscales, tal y como señala Refugio de Jesús Fernández.⁵⁶

Dentro de ese listado encontramos a las contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a percibir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Como se observa, aunque algunos de los considerados créditos fiscales no tengan esa naturaleza, la ley les ha otorgado ese carácter para facilitar su cobro, tal y como dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, además de que no se toman en consideración los productos, por lo que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no podrá aplicarse sobre los mismos, tal y como lo señala el mismo dispositivo comentado.

Sí conjugáramos la definición de crédito fiscal anterior con la actual, además de el artículo 145 antes comentado, se estaría a lo siguiente: Cuando una obligación este determinada, ésta podrá denominarse crédito fiscal, que el Estado tendrá por ende, derecho a percibir y a contrario sensu, en caso de no llevarse a cabo esa determinación, no existiría el mencionado derecho, con lo cual sería muy explícito el hecho, de que no podría aplicarse ningún cobro coactivo y además no habría ningún interés que el Estado debiera proteger.

⁵⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw-Hill, México, 1998, p.269

Consideramos de esta forma, que esta fue una de las causales por las que se modificó la definición de crédito fiscal.

2.6.1 PRIVILEGIOS DEL CRÉDITO FISCAL

Sobre este tópico señala Humberto Delgadillo “ Toda vez que las cantidades constitutivas de créditos fiscales se destinan al gasto público, éstos presentan características particulares que los diferencian de otros tipos de créditos”.⁵⁷

Entre las características⁵⁸ que el autor menciona en su obra encontramos:

- Derecho de Preferencia de cobro sobre otros créditos, con ciertas limitaciones, tal y como lo establece el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación.
- Solve et repete como el principio por el que la doctrina se refiere a la obligación de pago que se pretenda impugnar, es decir, primero se asegura y después se impugna.

En los artículos 142 y 144 del Código Fiscal de la Federación, se establecen algunos de los casos en los que, procederá garantizar el interés fiscal, dentro de los cuales, se hace alusión, al que se presenta, cuando se pide la Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución en cualquier medio de impugnación de los previstos en ese mismo Código.

⁵⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., pp. 106

⁵⁸ Ídem. pp., 106- 109.

- Garantía del crédito fiscal, por lo que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, ofrece un listado de las formas o medios, con los que se podrán garantizar créditos fiscales, cuando proceda conforme a derecho.
- El embargo precautorio como una medida cautelar que pretende asegurar el interés fiscal, en aquellos casos, en que se actualicen las causales establecidas en el Código Fiscal de la Federación, como es el existir una presunción de que el contribuyente tienda a evadir el cumplimiento de la obligación impositiva.

Es importante destacar tal y como se verá en el siguiente capítulo que dicho embargo tiene el carácter de temporal y provisional, pero será firme si el contribuyente no desvirtúa el monto del mismo, y será definitivo en el momento en que sea exigible el crédito fiscal.

2.6.2 EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL

La característica de exigibilidad que puede tener un crédito fiscal, se analiza en esta investigación, debido a que como ya se mencionó, si ésta se adquiere, y posteriormente la autoridad fiscal trabará un embargo, este ya no tendría el carácter de precautorio, sino de definitivo, en el cual se observará, que ya se puede llevar a cabo el remate de los bienes embargados, con la consecuente aplicación en su caso, del producto obtenido en el mismo para el pago de los créditos fiscales.

Una vez que se ha determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyentes o por la autoridad fiscal, este deberá pagarse dentro de los plazos que la ley fiscal señala para tal efecto, y ya transcurridos dichos plazos, el crédito podrá ser exigible por las autoridades fiscales, es decir, tal y como menciona Margain, “Mientras no venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo”.⁵⁹

Lo anterior se confirma con lo expuesto por Quintana Valtierra de que “Una vez que ha nacido la obligación tributaria y ha sido determinada y liquidada, las autoridades fiscales puede válidamente exigir su cumplimiento, es decir, demandar su pago”.⁶⁰

Se desprende de lo anterior, el que si el crédito fiscal no adquiere la característica de exigible, no habrá argumento válido por el que se pueda exigir el cumplimiento de cualquier obligación fiscal.

Es así como “ La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo establecido por la ley para hacerse el entero respectivo, conducirá a la autoridad fiscal a exigir el cumplimiento de esa obligación en forma coactiva”.⁶¹ Por lo que el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es un instrumento jurídico de que dispone el Estado para hacer uso de su autoridad, aún en contra del obligado, a fin de lograr que el sujeto pasivo haga el pago de la obligación contributiva que no fue cubierta en tiempo y forma establecidos en la ley

⁵⁹ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p. 288.

⁶⁰ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. Op. cit., p. 161.

⁶¹ Sánchez Gómez, Narciso. Op. cit., p. 364.

Arrijoa Vizcaíno⁶² determina que las consecuencias de la exigibilidad se pueden traducir en las siguientes: Imposición de recargos y multas, instauración del Procedimiento antes mencionado, así como el cobro de gastos de ejecución.

Raúl Rodríguez Lobato⁶³ expone lo siguiente:

El concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

2.7 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Una vez que las obligaciones fiscales se extinguen, las autoridades hacendarías ya no podrán requerir su cumplimiento, ni tendrán ningún interés fiscal que perseguir y proteger, por el cual este justificado el uso de su poder de imperio. Asimismo no podrán causar ya perjuicios de ningún tipo a los contribuyentes, entre los que, como ya se ha mencionado, encontramos la instauración de un embargo precautorio.

Por existir en materia tributaria, tanto obligaciones fiscales sustantivas, como obligaciones fiscales formales, la extinción de estos dos tipos, se da de maneras distintas. Se señala por un lado que respecto de las segundas, la extinción se produce con la realización de la conducta que la norma señala como debida. Por su parte las primeras se extinguen por los medios que se veremos a continuación.

⁶² Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Op. cit., pp. 95-96.

⁶³ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 128.

1) PAGO.- “Al igual que en el derecho común, el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago... para que haya pago, debe existir una obligación fiscal determinada y liquidada”.⁶⁴

Es decir el pago es posterior a la determinación y liquidación, ya sea que éstas se realicen por medio de la autodeterminación, o que las lleve a cabo la autoridad.

“El pago se puede conceptuar, como la entrega de una cantidad de dinero o en especie que hace el sujeto pasivo de una obligación contributiva al sujeto activo... a fin de atender la necesidades colectivas”.⁶⁵ Es decir, cuando hablamos de pago, nos estamos refiriendo a una conducta de dar, y con esto a la referente entrega de una suma determinada de dinero, o, en su caso, a la que se realice en especie.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones y sus accesorios se pagarán en moneda nacional y los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate; asimismo se aceptan como medios de pago, los cheques certificados o de caja, y las transferencias de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria y los cheques personales, únicamente en los casos y con las condiciones que establezca la norma jurídica.

⁶⁴ Quintana Valtierra, Jesús- Rojas Yáñez, Jorge. Op. Cit., p. 188.

⁶⁵ Sánchez Gómez, Narciso. Op. cit., p. 368.

Respecto al plazo que se establece para el pago, ya nos hemos referido, en el apartado de determinación de las obligaciones fiscales, pero falta mencionar la facultad discrecional, con que cuenta la autoridad fiscal, de permitir a los contribuyentes realizar el pago de contribuciones fuera del plazo establecido en las leyes fiscales realizando pagos diferidos o en parcialidades por medio de su autorización previa, y esta puede otorgarse tanto para contribuciones omitidas, como sus accesorios, siempre y cuando proceda en los términos y condiciones que la propia ley dispone.

El pago debe ser efectuado, al órgano facultado para tal fin, es así como en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación se establece que la recaudación se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice. Por lo que habremos de atender a otras leyes o reglamentos expedidos con motivo de las funciones que dicha Secretaría desempeña, así como las de su órgano desconcentrado que es el Servicio de Administración Tributaria.

Sostiene Lobato⁶⁶ que el pago puede acreditarse con el documento en que conste la declaración, la liquidación, la estimación, la retención o la recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad, o con los timbres, marbetes, fajillas u otros signos semejantes que consten adheridos a determinados bienes o documentos.

En cuanto al pago que se realiza en especie, hay que aclarar lo siguiente: En materia fiscal se presenta una forma similar a la dación en pago, la cual se presenta cuando

⁶⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 171.

habiéndose embargado bienes a un deudor, por no pagar un crédito fiscal, en lugar de realizar la almoneda o remate al público, el fisco decide adquirir en propiedad ese bien.

2) PRESCRIPCIÓN.- Como sabemos, en el Sistema Jurídico aparecen dos tipos de prescripción: la denominada prescripción positiva y la negativa. La primera se presenta, cuando por el transcurso del tiempo se adquiere un derecho y la segunda, cuando con el transcurso del tiempo se pierde un derecho que pudo haberse ejercido el momento oportuno establecido por la ley.

Sin embargo, en materia fiscal, el único tipo de prescripción que se contempla en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 146, es la prescripción liberatoria, la cual según lo sostenido por Delgadillo⁶⁷ opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos o contribuciones; o la de devolver las cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente.

3) CADUCIDAD.- De lo establecido en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la caducidad se podría conceptualizar, a diferencia de lo que conocemos en el derecho civil, como la extinción de las facultades de la autoridad hacendaría, para determinar la existencia de contribuciones omitidas, o bien, para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y por consiguiente realizar la determinación y liquidación correspondiente.

⁶⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 128.

“Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva, a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no la manifiesta”.⁶⁸

4) COMPENSACIÓN.- “Como institución civil la compensación opera cuando dos personas tienen simultánea, recíprocamente y por propio derecho, los caracteres de acreedores y deudores, extinguiéndose las deudas hasta el límite de la menor”.⁶⁹

De lo anotado se desprende, el que la compensación podrá efectuarse, cuando se reúnan de manera recíproca, la calidad de deudores y acreedores, por lo que se extinguirán las deudas hasta el monto en que sea posible.

“Es requisito indispensable para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho”.⁷⁰ Es decir, cuando no existan argumentos jurídicos razonables, por los cuales el contribuyente se niegue a cumplir con sus obligaciones fiscales.

De acuerdo al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que regula la compensación, se debe presentar el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

⁶⁸ Ídem., p. 129.

⁶⁹ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Thomson, México, 2002, p. 256.

⁷⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 177.

5) CONDONACIÓN.- Consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso, las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.

El Código de la materia establece diferentes regímenes donde la compensación puede operar, que son con respecto a créditos derivados de la obligación principal y de los derivados de multas por infracción a las disposiciones fiscales, no obstante que en ambos se trate de créditos fiscales.

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

Como se observa, este tipo de condonación, sólo puede realizarse a título general y no particular, para no violar el principio de justicia fiscal, ya que se daría un tratamiento desigual a los contribuyentes.

En el caso de las multas, dispone el artículo 74 del mismo Código, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede condonarlas, siempre que aquéllas hayan quedado firmes y un acto administrativo conexo no sea motivo de impugnación, para lo cual se apreciarán de manera discrecional, las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción.