

CAPITULO II

La Relación Jurídico- Tributaria.

Esta relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales¹, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Esta relación representa un vínculo jurídico entre dos personas, un (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una forma muy amplia las llamamos relaciones jurídicas fiscales y, en una forma más restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Aquí vamos a considerar en esta relación como sujeto activo al Estado y pasivo, al contribuyente.

Las relaciones serán fiscales o tributarias según estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria.

Una de las formas de clasificar a las Relaciones Jurídico Tributarias es en tres grupos:

a) Las que tienen una naturaleza sustantiva y se caracteriza por un dar, comúnmente una prestación en dinero y excepcionalmente algo en especie:

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*. 19ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001, p 451.

- 1.- Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.
- 2.- Relaciones por el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.
- 3.- Relaciones por el pago de de un interés moratorio.
- 4.- Relaciones cuyo contenido es garantizar una prestación tributaria o fiscal.
- 5.- Relaciones por pago de una sanción pecuniaria o multa.

b) Por su naturaleza formal, es decir de hacer, no hacer o tolerar como las siguientes:

- 1.- Proporcionar un informe o declaración (hacer).
- 2.- La abstención, la no realización de una conducta (no hacer).
- 3.- Un visita de inspección (tolerar).

c) Como un punto a parte, pero que si se puede clasificar, son aquellas relaciones que se generan entre los mismo contribuyentes o administrados.

Se podría decir que son aquellas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los que no lo son.

- 1.- Relaciones que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los responsables solidarios.
- 2.- Relaciones que se establecen entre el sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto cuando esta establecido en la ley.

3.- La Relación Jurídica Tributaria se ha visto envuelta en grandes debates respecto a su contenido.

Giannini² es el más fuerte expositor de la teoría de que Relación Jurídica Tributaria es de carácter complejo, según su punto de vista, porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.

A esta teoría se le ha aunado autores de la categoría de Saínz de Bujanda³, Berliri⁴, Pugliesse⁵ y Blumenstein.⁶

Por otro lado se encuentra, la tesis sostenida por Dino Jarach⁷ y Vanoni⁸ en donde se afirma que la Relación Tributaria es de carácter simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica

² GIANNINI, A.D. *Instituciones De Derecho Tributario*, traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, p 28.

³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, volumen 2º, Madrid 1975, p 204.

⁴ BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. volumen. 2, traducción Española, Editorial de derecho financiero, Madrid 1964, p122.

⁵ PUGLIESE, Mario. *Derecho Financiero*. Traducción. Española, México 1946, p 40, 42 y 43.

⁶ BUMENSTEIN, Ernesto. *Sistema de Derecho Tributario*. Traducción Italiana, Giuffré, Milano 1954, p 297.

⁷ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. 2º Edición, Argentina 1969, p 160-163.

⁸ VANONI, Ezio. *Elementos del Derecho Tributario*. 1º Edición, Milano 1962, p 219-225.

fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto.

Estos autores hablan de la relación tributaria, con una naturaleza simple y que a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tiene que presentar libros y soportar verificaciones, sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo.

En mi opinión, apoyo más a la segunda tesis ya que creo que efectivamente existen relaciones tributarias y fiscales independientes unas de otras, cuyos elementos contenidos y presupuestos pueden coincidir o ser diferentes.

2.1 La Obligación Tributaria.

En este tema, es conveniente partir de la presencia de la norma jurídica, que en sí y por sí, no puede obligar a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir que mientras no se realice el supuesto normativo, establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad⁹ (causa – efecto).

⁹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México 2001, p 97.

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece.

Así podemos concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya sea fiscal o tributaria es que aquella es el todo, mientras que la obligación solo una de sus partes.

Como ya he mencionado, la obligación jurídico tributaria puede ser de dar, hacer, no hacer y de tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado un supuesto previsto en la norma, lo cual no es muy diferente a la obligación en general.

Hay una tendencia muy fuerte a separar con la clasificación de principales y accesorias, a las obligaciones de carácter sustantivo con las de carácter formal.

En mi opinión no es muy adecuado, porque esto significa que principalmente están observando como obligación principal a lo que es el dar o a la obligación sustantiva, dirigida a la recaudación y se deja en segundo plano las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que son de carácter formal, es decir aquellas que no son dedicadas a la recaudación precisamente y desde mi punto de vista estas son tan importantes como las de naturaleza sustantiva, es por eso

que no creo adecuado el nombre de secundarias y el hecho de llamarlas accesorias, indica dependencia si esto fuera cierto no existirían sin que la principal nazca.

Así que para efectos de esta investigación, solo las llamaremos a las obligaciones sustantivas o formales.

2.2 Características de la obligación.

Una vez precisado el contenido de la obligación con respecto a la materia, procederé a analizar sus características.

2.2.1 Ex – lege

Es una obligación *ex-lege*, puesto que la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley, ya que en la ley radican todos sus factores germinales. Es cierto que el que efectuará el acto es el individuo, pero no será hasta que el legislador prevea en la norma y dicho acto coincida con esta para que se genere la obligación, es decir, será la disposición legal quien haga surgir la obligación.

El Maestro Antonio Jiménez González¹⁰ nos explica muy bien esta característica dividiéndola en tres partes, porque la vinculación entre el derecho y el tributo se da a lo largo del tiempo y el espacio, pasando por tres fases fundamentales que trataré de explicar a continuación.

2.2.1.1 La primera fase es la Constitucional.

En donde se reconoce que el Estado impone y crea los tributos, así como la subordinación de todos los poderes a esta Carta Magna y que si es el legislador quien crea el sistema tributario, él estará igualmente bajo este poder supremo de la Constitución.

El texto constitucional contiene principios rectores en diversas materias y la tributaria no es la excepción, pero que fuera de esta materia no tiene una validez como es el principio de capacidad contributiva, que son llamados principios tributarios constitucionalizados, tal como lo podemos ver en el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución Mexicana.

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

¹⁰ JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 7ª Edición, Editorial ECAFSA, México 2001, p 215-218.

O bien en la Constitución Española artículo 31 que a la letra dice:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema justo inspirado en el principio de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

“Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a ley.”

En la Constitución italiana artículo 23 se expresa lo siguiente:

Toda persona debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva”

“El sistema fiscal se inspira en el principio de progresividad.”

2.2.1.2 La segunda fase es la Legislativa.

Esta fase es agotada, cuando el legislador crea la norma en donde se encuentran los tributos, dicha norma tiene que contener épocas de pago, cantidad, en qué casos se impondrá la carga etc., esto no es más que una función que le corresponde al Estado, pero aún no existen los sujetos pasivos ni activos, porque el hecho de que se plasme en la norma, no quiere decir que sea suficiente para generar un crédito a favor del Estado, por lo tanto este no lo puede exigir.

2.2.1.3 La tercera fase es la Administrativa.

Al realizarse el supuesto de hecho, establecidos en la norma, nace un vínculo llamado relación tributaria, en la que ya encontramos al sujeto activo y al sujeto pasivo envueltos en una obligación.

El sujeto activo ya funge como administrador de los tributos con poderes de verificación y liquidación entre otras.

2.2.2 Los sujetos.

Como mencione, hay un sujeto activo y otro pasivo en la Relación Jurídico Tributaria, el sujeto activo en esta relación será el Estado, como ente soberano y con potestad tributaria como lo explica Rodríguez Lobato¹¹ en su libro Derecho Fiscal.

Es necesario mencionar que no solo la Federación tiene potestad tributaria, sino que también las entidades federativas la tienen, ya que no solo pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que también pueden dárselas así mismas a través de sus legislaturas. En el caso de los municipios es diferente porque lo único que pueden hacer es administrar libremente su hacienda, pero no establecer tributos, esto con fundamento en el artículo 115 de la Constitución Mexicana.

¹¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p.131-134.

La doctrina señala que además del Estado, puede haber otros sujetos activos y, que a su vez están subordinados al mismo Estado y solo pueden ejercer su potestad dentro de los límites que están marcados en la ley por el Estado. Estos organismos colaboran con el Estado efectuando actividades como es la prestación de servicios públicos o la explotación de bienes y a fin de que estos organismos obtengan y se provean de los medios dinerarios para su funcionamiento se les otorga esta potestad tributaria.

Es muy importante, que esta facultad otorgada a los organismos esté establecida clara y precisa en materia constitucional, pues da las bases para que ellos ejerzan sus funciones inherentes a la soberanía del Estado.

En México, en nuestra Constitución no se establece que podrán ser sujetos activos de dicha obligación los organismos independientes o descentralizados, aunque colaboren con el poder Ejecutivo a la administración pública, así que quizá ahí también se debería hacer una reforma que los incluya para dicha potestad, aunque como ya mencioné, en la Doctrina si es considerado así.

El sujeto activo, será el Estado quien a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

El sujeto pasivo, es quien debe satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal a favor del fisco, ya sea de manera propia o a través de un tercero.

Se puede encontrar que la persona que la ley señala como sujeto pasivo, no es necesariamente el pagador del tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio, que es otro y se convierte en el verdadero tributario.

Otro punto es quien tiene la responsabilidad de pagarlo, pero la deuda es a cargo de otra persona.

Rodríguez Lobato, siguiendo a Pugliese hace una clasificación de los tipos de sujetos pasivos que existen y que encuentro acertada.

Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, como son los herederos, legatarios, donatarios a título universal y siendo personas morales, la que resulte de la fusión, sujetos pasivos por deuda de carácter mixto, es decir aquellos que conforme a la ley pueden disponer de sus bienes y de los de terceros y por tener esta disponibilidad se convierte en responsable directo aunque el hecho generador lo haya efectuado un tercero, los sujetos pasivos por deuda propia o deuda ajena, con responsabilidad parcialmente solidaria, parcialmente directa, como es el caso de los copropietarios o coherederos, sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, es decir los

sustitutos legales del deudor directo ya sea que así lo decidieron voluntariamente o por ley, los sujetos pasivos cuando son funcionarios públicos a quienes la ley les impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, sujetos pasivos cuando una persona adquiere bienes afectos al pago de un impuesto que fue satisfecho y del cual se tiene que constituir una garantía.

2.2.3 El Objeto.

En relación al objeto será en primera instancia lo que se grava y tiene como fin, contribuir al gasto público. Sin embargo, es preciso mencionar que puede haber fines diferentes del estrictamente recaudatorio ya que hay fines diversos que sirven para regular la economía, como el caso de los aranceles al comercio exterior, o para efectos sociales respecto de ciertas tendencias, que son conocidos como extrafiscales y parafiscales.

Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del tributo, y tener mucho cuidado, de no confundirlo con el fin del tributo, o lo que se busca con dicha imposición.

Rodríguez Lobato define al objeto como “la realidad económica sujeta a imposición”¹², como por ejemplo, la renta obtenida, el consumo de un bien o servicio.

José Luis Pérez de Ayala prefiere llamarlo “la realidad económica que se pretende someter a tributación”¹³

Para mí, la segunda definición se me figura más adecuada debido a que cuando una persona esta situada en el supuesto de la ley se puede dudar, aún en ese momento de que esté siendo verdaderamente gravado el objeto del tributo. Esto lo aclaro, porque en la actualidad existen leyes en las que consideran como objetos cuestiones que no deberían de serlo y que bajo un análisis lógico se puede llegar a demostrar que no lo es, es por esto, que la frase “*se pretende someter a tributación*” la considero atinada por parte de José Luis Pérez de Ayala.

2.2.4 El Hecho Generador y El Hecho Imponible.

En la doctrina, encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en numerosos casos se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos que forman parte de un mismo fenómeno.

¹² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p.131-133.

¹³ PEREZ DE AYALA, José Luis. *Curso de Derecho Tributario*, Editorial Edersa, Madrid 2001, p 227.

El Hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación. Cabe mencionar que dicha situación es de sentido económico, que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada.

Saíenz de Bujanda nos explica que cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de riqueza o materia, necesita definir un hecho imponible, es decir, elaborar una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos, que se recogen en la definición legal del hecho imponible y, que son fruto de valoraciones jurídico políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada.¹⁴

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación¹⁵, es decir la primera corresponde al tipo y la segunda a la conducta.

El hecho imponible tiene cuatro elementos de suma importancia y son los siguientes:

¹⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, Comisión Viaje de Estudios, Universidad de Buenos Aires Argentina, p 225

¹⁵ ARAUJO FACAO, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Traducción española, Editorial Depalma, Argentina 1964, p

2.2.4.1 El elemento objetivo.

Es la situación base, es el hecho que ha sido tomado en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, como ejemplos pueden citarse la enajenación de un bien, o la posesión de él.

2.2.4.2 El elemento subjetivo.

El hecho imponible no podría quedar completo sin la intervención del sujeto determinado, es decir necesariamente debe estar vinculado con una persona o en otras palabras es la vinculación del sujeto pasivo con dicho hecho.

Si en la norma no se hace referencia al sujeto, simplemente la obligación no podría nacer, ni existir.

2.2.4.3 El elemento espacial.

En este punto, el legislador deberá precisar el ámbito geográfico de su elemento objetivo para el surgimiento de la obligación, un ejemplo es: artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracción 1º, señala que: "serán contribuyentes del impuesto los residentes en México, respecto de sus ingresos..."

2.2.4.4 El elemento temporal.

El cual es relevante en el surgimiento de la obligación tributaria, ya que no es lo mismo, que un ingreso se haya recibido en un ejercicio fiscal, que en otro. El legislador deberá marcar el peso, valor y la manera como juega el tiempo en cada uno de los hechos imponible que construye.

La importancia del hecho imponible es de tal magnitud que a gracias a él, podemos saber datos como la determinación, el momento de nacimiento de la obligación, la identificación del sujeto contribuyente, los fenómenos de incidencias, no incidencias, exención, cómo clasificar algunos impuestos y modalidades de evasión fiscal, entre otras más.

2.3 Nacimiento de la Obligación.

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación en materia fiscal, representa un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades fiscales para su cuantificación.

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

El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, en una sola disposición. En la actualidad, en su artículo 6º, solo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que: “Las contribuciones se *causan* conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso de tiempo en que ocurran”.

En el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1966, decía de una manera más correcta que “la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.”

Rodríguez Lobato¹⁶, siguiendo a Saínz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento es muy importante porque permite determinar lo siguiente:

¹⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p 120.

“Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones, 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 el particular, practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que le crédito fiscal surja, conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición, determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, precisar 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, establecer las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.”

2.4 La Determinación de la Obligación Fiscal.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible, o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice, que a través de esta institución, “el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los

contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada”.¹⁷

Rodríguez Lobato siguiendo a Gualiani Fonrouge define a la determinación de la obligación tributaria como: “el acto o conjuntos 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”.¹⁸

De lo anterior puedo decir que la determinación de la obligación fiscal, puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

La determinación del crédito fiscal, no origina al nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito, es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en aplicación del método adoptado por el contribuyente de la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

¹⁷RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p 121.

¹⁸*Op Cit.*

Las normas para la determinación del Crédito Fiscal y las bases para su liquidación, deben estar incorporadas en la ley y no en reglamento. Lo anterior deriva del Principio de Legalidad que impera en nuestro sistema jurídico tributario.

Toda ley, debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar y, debe constar de las siguientes características: comodidad, sencillez, limpieza y economía.¹⁹

2.5 La Exigibilidad de la Obligación.

La exigibilidad de la obligación es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito, en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad, está implícito en la disposición contenida en el artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los Créditos Fiscales,

¹⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2001, p 122.

que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez explicado el tema de la relación jurídica tributaria y la obligación fiscal, sus componentes indispensables, sus características, el momento de su nacimiento, determinación y exigibilidad, puedo entrar en materia de Crédito Fiscal, que es a lo que finalmente desemboca esta cadena y que es el tema en específico a que se refiere este trabajo.

2.6 Del Crédito en General.

La palabra crédito viene del latín *creditum*, que significa tener confianza, tener fe en algo.

Es la transferencia de bienes que se hace en un momento dado por una persona a otra, para ser devuelto a futuro, en un plazo señalado, y generalmente con el pago de una cantidad por el uso de los mismos.²⁰

Paolo Greco, nos dice que en sentido moral crédito es: la buena reputación de que goza una persona.

En sentido jurídico, indica el derecho subjetivo que deriva de cualquier relación obligatoria y, se contrapone al débito que incumbe al sujeto pasivo de la relación.

²⁰ Diccionario Jurídico Mexicano. 10ª Edición, Editorial Porrúa, México 1997, p 772.

En sentido económico jurídico, significa cuando en una relación de dar o poseer existente entre dos sujetos, se da en un primer tiempo para recobrar después en un segundo tiempo, lo que se ha dado.

De lo transcrito, se puede concluir en forma simple y llana, que el crédito es la prestación que el sujeto activo puede exigir del sujeto pasivo de una relación jurídica y que crea una obligación ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar.

2.7 ¿Qué es lo que le da el carácter de fiscal al crédito?

La palabra fiscal, debe derivarse necesariamente del término fisco, por lo cual procede determinar la connotación de esta palabra.

El Estado, recibe el nombre de fisco cuando es considerado como “el titular de la Hacienda Pública y por lo mismo, con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y, con la obligación de cubrir las que resultan a su cargo.”²¹

En consecuencia “fiscal”, será el adjetivo que debe aplicarse a los asuntos relativos al Tesoro Público, de tal modo que podría decirse que es fiscal todo lo que concierne a cualquier ingreso del Erario, lo que en efecto conduce a considerar, que la nota distintiva para calificar como fiscal un crédito, esta en el

²¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001, p 20.

sujeto activo de la relación, es decir, el Estado y que las fuente de ese crédito son las leyes tributarias.

Por esta razón, la doctrina de la Hacienda Pública, el delimitar y clasificar los ingresos que los Estados modernos obtienen en su funcionamiento, ha hecho una distinción y llama derecho tributario a aquel que comprende exclusivamente las leyes fiscales que establecen un tributo y se entiende por tributo, en sentido amplio de la palabra, todo aquello que se exige de los particulares como una prestación económica a favor del Estado, sea para la satisfacción de los servicios públicos en general (impuestos),o bien como contraprestación a un servicio del que concretamente se beneficie un particular determinado.

Podemos diferenciar que el Crédito Fiscal es aquel que deriva de una actividad financiera del Estado y el crédito tributario el que esta en una ley y establece un tributo.

El concepto de crédito en este tema, representa la prestación que el Estado tiene derecho a percibir sea cual fuere su origen, cuya finalidad es sostener la vida del propio ente público, logrando, el cumplimiento y satisfacción de las necesidades de la colectividad, o en otras palabras, “considerándose el

adjetivo fiscal como el derecho determinado, que tiene el Estado de recibir de una persona alguna cosa, por lo común dinero...”²²

2.8 La Definición.

Ya entrando en terrenos de lógica y dispuestos a hacer una crítica bajo esta materia, considero de gran importancia que toda norma debe estar impregnada de ella y la razón es porque la lógica hace objeto de estudio el pensar y en la aplicación de diversas clases de pensamiento.

Entre todos los tipos de pensamiento hay uno que es quizá el más importante, el pensamiento científico, el cual aunado a la inteligencia hace sus producciones más valiosas, los resultados más exactos, perfectos y, que se sirve de procedimientos y de vías metódicas para llegar a la verdad.

El *logos* científico, es el *logos* por excelencia y, descubre sus principios en la esfera de todas las ciencias particulares y esta acción totalizadora lo eleva al rango de ciencia filosófica.

La ciencia del derecho y mas aún la del derecho tributario no es la excepción y es imperante se observe la lógica que, en este caso emplea el legislador para crear la definición de Crédito Fiscal.

²² SANCHEZ LEON, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 5º Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980, p 39.

La norma señala el deber ser aplicado a algo o alguien, a esta función se le denomina imputación.

En este de orden de ideas, la norma debe tener tres elementos:

El sujeto a quien se refiere la imputación;

Algo que se imputa y;

La función imputativa expresada en el deber ser.

Para que se emita un juicio normativo, se debe determinar sobre su contenido una valoración de forma anterior, de lo bueno o lo malo que este es, a esto se le llama juicio valor, pero esto debe estar hecho por el método lógico discursivo, no por el sentimiento, porque de ser así, estaríamos en presencia de un romanticismo filosófico.

Para saber si estamos haciendo un juicio valor, es porque el predicado o concepto de dicho juicio es un valor. He aquí en donde se relacionan las normas y los juicios o juicios valor.

A su vez, las normas pueden ser clasificadas por la lógica como:

Categorías. Designan un deber absoluto, es decir manda referencia sin referencia a ningún otro fin.

Hipotéticas. Son aquellas que postulan algo bajo cierta condición, es decir que para lograr algo que se considera valioso, se exige cierta conducta.

Disyuntivas. Cuando contienen en su imputación dos ideas excluyentes.

Las ciencias normativas están dedicadas a describir y explicar los contenidos de los pensamientos normativos, a dar noticia de lo que son las normas y sus relaciones, a hacer un análisis óntico del deber ser. El contenido de la norma es de naturaleza ideal, por eso las ciencias que estudian normas ocupan un sitio en la rama general de las ciencias ideales.

En el derecho positivo, puede advertirse la complejidad de las normas, casi por regla general están dispersas en varios artículos, pero no deben dejar de mostrar unidad y precisión.

En el derecho, la norma como ya lo mencionamos habla del deber ser, se exige que se realicen o se omitan determinados hechos y en segundo lugar, que de no omitirse o realizarse, se estipula una sanción al infractor.

La norma en jurídica positiva es una norma hipotética, es decir que para aplicar la sanción, deberán producirse ciertas condiciones.

Lo primero que debemos aclarar es si efectivamente estamos hablando de una “definición”.

Ahora bien, una definición, según Francisco Larroyo y Miguel Angel Cevallos en su libro *La lógica de las ciencias*, es “una operación lógica por medio de la cual se explicitan las notas esenciales de un objeto de conocimiento (lo que él es).”²³

La definición es un juicio que contesta de manera cabal a la pregunta, ¿qué es esto? es por eso, que al parecer lo que el Código Fiscal de la Federación actual pretende, es aportar una definición.

La definición, según la lógica, se encuentra sumergida en las operaciones conceptualizadoras o formas de operación sistemática, ya que, se puede considerar que gracias a estas operaciones, las ciencias dan razón a su trabajo inquisitivo.

La definición tradicional que consiste en caracterizar un concepto buscando su género próximo y su diferencia específica, puede incurrir en errores o vicios, algunos de éstos son los siguientes:

1.- *Definiciones demasiado amplias.* Cuando al definir un concepto se abarcan otros que no se trataba de caracterizar.

2.- *Definiciones demasiado restringidas.* Son aquellas que al definir no sólo dan el género próximo y la diferencia específica, sino una nota más.

²³ LARROYO, Francisco. *La lógica de las ciencias*. 8º Edición, Editorial Porrúa, México 1954, p 134.

3.- *El círculo vicioso.* Consiste en definir un concepto descendiendo a su especie.

4.- *Definiciones tautológicas.* (Este último vocablo se deriva del griego “*tautos*”, lo mismo) es decir, el predicado repite lo expresado por el sujeto, aunque algunas veces, en diferente giro verbal.²⁴

Para proceder con cierta seguridad acerca de cómo se debe hacer una definición, mencionaré y explicaré de una manera sucinta las reglas para llegar a una buena definición, las cuales el Doctor Antonio Pérez Alcocer y el Licenciado Daniel Márquez Muro coinciden claramente en ellas.

Para el Licenciado Daniel Márquez Muro²⁵ hay cinco reglas que deben tenerse en cuenta cuando se quiere definir, mientras que para el Doctor Antonio Pérez Alcocer²⁶ solo son cuatro, pero en si comprenden lo mismo:

1.- *La definición debe ser breve.* No debe haber nada en la definición que no sea indispensable para expresar su esencia.

2.- *La definición debe ser más clara que lo definido.* Debe causar un conocimiento mejor, si la definición no es clara, no tiene sentido, es decir debe tener el elemento de la “facilidad” para explicar.

²⁴ LARROYO Francisco, CEVALLOS Miguel Ángel. *La Lógica de las Ciencias*, 8ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1954, p 137

²⁵ MÁRQUEZ MURO, Daniel. *Lógica*. 14ª Edición. Editorial E.C.L.A.L.S.A., México 1990, p 91.

²⁶ PÉREZ ALCOCER, Antonio. *Esquema de Lógica Formal*. 1ª Edición, Universidad Autónoma de Querétaro, México 1990, p 36 y 37.

3.- *El definido no debe de incluirse en la definición.* La definición debe explicar con otras palabras para que se vea más claramente lo definido y, no debe ser tautológica.

4.- *La definición no puede ser negativa.* A menos que se dé el caso de definir una negación, defecto o privación. La definición debe de decir lo que el definido es, no lo que no es; cualquier cosa puede excluir todas las demás y sin embargo de esta manera no se llega a saber lo que la cosa es.

5.- *La definición debe ser convertible con el definido.* La definición es a todo el definido y únicamente al definido, por eso debe poder utilizarse el definido en lugar de la definición y viceversa.

Después de estos puntos, que considero muy básicos para hacer una definición, se puede observar que la que se toma como tal en el artículo 4° de Código Fiscal de la Federación, no cumple con estos requisitos de las reglas 2, 3, 4 y 5.

En el Código Fiscal de la Federación dice en su artículo 4° lo que es Crédito Fiscal. Pero a mi me parece que encontramos una enumeración de conceptos de los cuales dan origen a los créditos fiscales.

A continuación citaré dicho artículo:

Artículo 4° del C. F. F.

“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 aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por oficinas que dicha Secretaría autorice.”

La definición es complicada porque exige destreza en el manejo de operaciones como clasificación, comparación, contraste y análisis, porque las palabras son evasivas, pueden emplearse de diferente manera y tienen valores connotativos o emocionales distintos al literal. Por otra parte, los diccionarios nos ofrecen con frecuencia definiciones demasiado generales o insatisfactorias.

Una definición completa de un término difícil o importante, deberá constar de una serie de partes que considero explicar.

La primera parte será una frase que incluya el concepto de lo que define, colocando la palabra dentro de una clase determinada.

La segunda parte incluirá la llamada diferenciación, explicación de cómo se diferencia el término a definir de los demás miembros, o elementos de la misma clase. Esta diferenciación puede ser negativa o positiva.

Además de clase y diferenciación, la definición extensa podrá con otros ingredientes (cuantos más mejor, siempre que sean apropiados), como son sinónimos (indicando cómo difiere el término definido con otros vocablos próximos en significación), comparación o contraste con otras voces o conceptos relacionados, información sobre personas, lugares o incidentes que ayuden a esclarecer el significado y, series de ejemplos demostrativos del uso del término.

Podrá finalmente, incluir información relativa a la importancia pasada o presente de dicho término.

La definición dice lo que la cosa es como ya antes he mencionado, a diferencia del término que tan solo la nombra, así mismo se debe tener en cuenta que la definición no es un juicio, sino simplemente la explicación de su esencia.

Puede decirse que la definición es la amplificación del término. El término expresa la idea y la definición dice el contenido.

Ahora bien, para definir el Crédito Fiscal, tomaré como referencia la lógica de Grosky y Tavants, es decir aquella que constituye todo lo que mencionamos anteriormente y, que es el procedimiento clásico de definir, consistente en caracterizar a un concepto buscando su género próximo (un concepto supraordenado) y su diferencia específica, es decir los caracteres que los distinguen de sus conceptos coordinados, para el mejor entendimiento.²⁷

A continuación haré un ejemplo de esto:

Crédito (concepto a definir) es el derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora) la prestación a que esta se encuentra obligada (género próximo). Lo que le da el carácter de fiscal, es que el crédito tenga su origen en la aplicación de una ley fiscal, es decir, que provengan de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, incluyendo los que derivan de la responsabilidad de los servidores públicos y que el Estado tenga derecho a exigir por cuenta ajena (diferencia específica).

Esto es, solo uno entre los múltiples ejemplos y formas en que podría establecerse la definición de Crédito Fiscal, según la semántica y la lógica. Lo importante aquí es que se respeten estas reglas, con el fin de que el ciudadano promedio pueda tener un mayor y claro conocimiento de la norma.

²⁷GORSKY y Tavants. Lógica, Editorial Grijalbo, México 1986, p. 193.

A continuación haré un análisis comparativo de lo que en otras naciones emplean como definición de crédito fiscal, crédito tributario o deuda impositiva.

Cabe mencionar, que no necesariamente están en un artículo, pero que quizá sea mas acertada su distribución en diversos numerales sin perder la secuencia lógica que todo código debe respetar.

Así pues, observamos en la legislación española en española

CAPITULO V
La deuda tributaria

SECCION PRIMERA
El tipo de gravamen y la deuda tributaria

Artículo 54.

Tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota.

Artículo 55.

La cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente por ambos procedimientos.

Artículo 56.

Deberá reducirse de oficio la deuda tributaria cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender, al menos, dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

Artículo 57.

1. Cuando proceda deducir de la cuota de un tributo las devengadas o satisfechas por otro u otros de exacción previa se deducirán en sus cuantías íntegras, aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación.
2. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo cuando la exención se configure por el hecho de que las bases exentas estén gravadas por otro impuesto o por la circunstancia de que constituyen rendimientos propios de una actividad regular o típica de personas o Entidades sujetas a los impuestos generales de carácter directo.

Artículo 58.

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las

cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:
 - a. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
 - b. Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.
 - c. El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
 - d. El recargo de apremio, y
 - e. Las sanciones pecuniarias.

En la legislación de Argentina, en su código tributario encontramos al crédito fiscal de la siguiente forma:

Título primero

De las obligaciones.

Artículo 1º.- Las relaciones derivadas de la aplicación de todas las obligaciones fiscales consistentes en impuestos, tasas, contribuciones, cánones y demás tributos o gravámenes, como así también las sanciones y multas resultantes de las mismas, se regirán por las disposiciones de este Código y por las leyes especiales que se dicten.

Artículo 2º.- Ningún tributo puede ser creado, modificado, o suprimido sino en virtud de Ley.

Solo la Ley puede:

- 1) Definir el hecho imponible;
- 2) Indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo;
- 3) Determinar la base imponible;
- 4) Fijar la alícuota del tributo;
- 5) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.

Artículo 3º.- Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código u otras leyes, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas que realicen actos u operaciones o se encuentren en situaciones que el mismo considera como hecho imponible.

Es imponible todo hecho, acto, operación o situación de la vida económica de los que, por disposición de este Código u otras leyes, hagan depender el nacimiento de la obligación impositiva.

Artículo 4º.- Son tasas las prestaciones pecuniarias que, por disposición de este

Código u otras leyes, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas, como retribución de servicios públicos prestados a las mismas.

Artículo 5º.- Son contribuciones las prestaciones pecuniarias que por disposición del presente Código u otras leyes, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas que obtengan beneficios o mejoras en los bienes de su propiedad, o poseídos a título de dueño, por obras o servicios públicos generales.

Artículo 6º.- Son cánones las prestaciones pecuniarias que, por disposición de este Código u otras Leyes, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas que usen bienes de dominio público en virtud de concesión o permiso.

Título séptimo

De la determinación de las obligaciones fiscales y los procedimientos

Artículo 30º.- La verificación y determinación de las obligaciones fiscales se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que los contribuyentes y demás responsables presenten a La Dirección, en la forma y tiempo que la Ley, la Función Ejecutiva o La Dirección establezcan, salvo cuando este Código u otra Ley Fiscal Especial indiquen otro procedimiento.

Artículo 31º.- La declaración jurada deberá contener todos los elementos y

datos necesarios para hacer conocer el hecho imponible y el monto de la obligación fiscal correspondiente.

En los preceptos relativos al tipo de gravamen de la deuda tributaria, contienen fundamentalmente nociones de los distintos recargos, coeficientes, alícuotas o porcentajes que puedan intervenir en la fase de exacción de los tributos. Por las líneas de sencillez y claridad, se puede observar la intención de que en todo momento conozca la administración y el administrado el alcance o consecuencias cuantitativas de cuantos factores o elementos hagan referencia al tipo de la deuda por cualquier tributo.

A mi parecer, estas dos legislaciones establecen principios y definiciones generales del sistema tributario y regulan las relaciones entre las administraciones tributarias y los ciudadanos, organiza los procedimientos tributarios como lo es la gestión, inspección, recaudación, las sanciones y la revisión.

El Licenciado Ramón Navarro Bañuelos trata de precisar el concepto de Crédito Fiscal y explica que, uno de los conceptos con mayor trascendencia en el derecho fiscal, es el Crédito Fiscal debido a que, el producto de ellos está destinado a satisfacer necesidades públicas y por consiguiente, está involucrada la actividad del Estado en el cuidado del cumplimiento del pago de las contribuciones. Aunque el concepto "Crédito" tiene como un común denominador

con los créditos de carácter privado, el adjetivo “Fiscal” le designa una naturaleza diferente que lo hace particular.²⁸

Por la importancia expuesta anteriormente del crédito fiscal, debería estar perfectamente definido pero, la realidad jurídica nos demuestra que es controversial, ambiguo, genérico y que se presta para interpretaciones diversas.

El Magistrado Leopoldo Rolando Arreola Ortíz también señala que en el artículo 4° del C.F.F., al redactar que “son todos aquellos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados” no se establece una definición clara y precisa de lo que es un crédito fiscal.

Por otro lado, con esta definición el Crédito Fiscal queda subordinado a los elementos contenidos en otras leyes fiscales, como sucede cuando precisa que son créditos fiscales aquellos “que provengan de contribuciones o de aprovechamientos”, establecidos en las diversas leyes sustantivas fiscales.

Asimismo, se reputarán Créditos Fiscales los que se “deriven de responsabilidades que el Estado tiene derecho exigir de sus servidores públicos y de particulares”, responsabilidades que se encuentran definidas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.²⁹

²⁸ NAVARRO Bañuelos, Ramón. *Revista INDETEC*, No. 15, Agosto 1994, p 99

²⁹ ARREOLA ORTÍZ, Leopoldo Rolando. *Memorial del Contencioso Administrativo del Estado de México*, No.14,Enero-Junio 1997, p 13

Es decir, según lo explicado, Crédito Fiscal es “algo” que tiene derecho a percibir el Estado y conforme han pasado los años y se ha reformado el Código Tributario de nuestro país, ha ido ampliándose la definición de su versión original, la cual fue la más acertada desde mi punto de vista porque ofrecía una definición, al menos mas adecuada que ahora y, no teníamos que escudriñar las leyes fiscales para descubrir de éstas cuales son los que, bajo éste concepto, el Estado tiene derecho a percibir. Además ninguna de estas leyes tributarias después de una revisión, establece un concepto de crédito fiscal, no define, ni regula propiamente los créditos fiscales, ésta es tarea reservada del C.F.F., así como su determinación y cobro, por lo consiguiente existe un problema de indefinición.

Otro punto muy cuestionable en la definición, es que en el caso de las multas cobradas a los Servidores Públicos prescribirán en un año o en tres dependiendo el caso, es decir, el Superior Jerárquico o la Secretaría de que se trate, tendrá este plazo para poder imponer la sanción económico-coactiva, mientras que en el Código Fiscal de la Federación nos habla de cinco años para que prescriba la obligación. Lo que sucede aquí es que debido a la doble naturaleza con la que cuenta esta figura, es decir fiscal y administrativa nos encontramos con dos regulaciones que se contraponen y que provocan un estado de incertidumbre e inseguridad para quien le fincan el crédito fiscal.

Una de las razones en este éste problema, es la falta de desarrollo en las figuras y conceptos de nuestro derecho positivo en materia tributaria, que provoca que no solo tomemos las palabras con que se designan en otras ramas del derecho instituciones semejantes como prestadas, sino que con dicho préstamo, acarreamos también la noción del concepto, y el resultado es un equívoco. Con el uso de un concepto ajeno a la naturaleza propia del derecho tributario, introducimos la confusión con la expresión de palabras que no encuadran exactamente con la naturaleza propia del derecho tributario.

Nos dice Emilio Margáin Manautou: “El derecho tributario se encuentra en la actualidad en plena formación por la doctrina, la que apresurada por la legislación, que a su vez lo es por la ingente necesidad que tiene el Estado de mayores recursos, va dando tumbos en su afán de avanzar, especialmente por lo que toca a su terminología, ya que sus estudios son los que cristaliza el legislador en un ordenamiento.”³⁰

Después de esto, solo nos queda acudir a la doctrina, aunque sigue siendo preocupante porque en principio es tarea del legislador que la norma se encuentre bien redactada, además la doctrina es el trabajo de los juristas por medio del estudio científico de lo jurídico (análisis, sistematización, crítica), aunque también se toma en cuenta como coadyuvante en la conformación, más que de la norma Jurídica, de la creación del derecho, lo cual es un aliciente por

³⁰ MARAGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*.15^o Edición, Editorial Porrúa,, México, 2000, p 11.

que no estamos completamente desamparados ante la problemática, pero el simple hecho de que no este clara la definición en la norma, rompe principios que una norma no puede ni debe afectar, como lo es principio certeza y seguridad jurídica, legalidad y en materia de lógica, el de razón suficiente.