



UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
Cuna de héroes, crisol de pensadores

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

“LAS CONTRIBUCIONES EN MATERIA FISCAL Y LA
PERCEPCIÓN DE LOS CIUDADANOS DEL MUNICIPIO DE CIUDAD
HIDALGO MICHOACÁN”

T E S I S

Que para obtener el título de Licenciado en
Contaduría

P R E S E N T A

Vicente Villagomez Angeles

Director de Tesis:

Doctor Julio César Sánchez Bucio



Morelia, Michoacán de Ocampo, junio 2023

¡A mi familia!"

Gracias por estar durante este proceso

Agradecimientos

Hoy se concluye un ciclo en el proceso de mi formación académica, y es un momento de reflexión sobre el camino que se ha emprendido, las personas que han formado parte de esta travesía y de las cuales siempre busco llevarme un aprendizaje y ver lo mejor de ellas. Es por estos motivos que siempre resulta positivo, agradecer por todo lo que abona a nuestro crecimiento profesional y personal.

En primer momento agradezco a mis padres gracias a sus esfuerzos, consejos, valores, enseñanzas, dedicación y amor incondicional, he tenido la oportunidad de formarme como profesionista y un mejor ser humano. Agradezco a mi familia.

Agradezco a la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, donde tuve la oportunidad de profesionalizarme como Licenciado en Contaduría; desde luego que me quedo enormemente con los Profesores que formaron parte de mi formación académica, a las autoridades de esta institución y al personal administrativo y manual, ya que sin ustedes esta Facultad no tendría altos índices de calidad en cada uno de sus programas educativos.

Estoy convencido que este trabajo de investigación no hubiera sido posible sin la ayuda de mi amigo y director de tesis, el Doctor Julio César Sanchez Bucio, a quien siempre agradezco su gran apoyo brindado, y sus consejos, con quien además de admirarlo profundamente he tenido la oportunidad de coincidir en otros proyectos académicos y a quien le tengo gran aprecio.

Reconozco a todas las personas que a lo largo de estos casi 5 años han estado en diferentes escenarios y de diferentes formas. Finalmente agradezco también a esas personas que por circunstancias de la vida no están en estos momentos de satisfacción, pero que durante el tiempo en que estuvieron dejaron grandes

aprendizajes, una gran satisfacción en mi vida y una huella que siempre estará presente y eso es algo que siempre estar presente en mis días.

A los omitidos sin razón alguna, el abajo firmante se disculpa. Gracias

V. G .A.

Resumen

Las contribuciones e impuestos hoy en día son temas muy controversiales, ya que en ocasiones la percepción de las personas y el conocimiento que tienen sobre el tema no es el adecuado, es por esta razón que surge la necesidad de realizar campañas de difusión para que estos temas sean del conocimiento y dominio de las personas, es por esto y en el desempeño de mis actividades de construcción en el municipio de Ciudad Hidalgo, que vi la necesidad de poder llevar a cabo esta investigación con el objetivo de impactar en la percepción de los habitantes del mencionado municipio.

Palabras Claves: Fiscal, Impuestos, Derechos, Población, Gobierno

Abstract

Contributions and taxes today are very controversial issues, since sometimes the perception of people and the knowledge they have on the subject is not adequate, it is for this reason that there is a need to carry out dissemination campaigns so that these subjects are of the knowledge and domain of the people, it is for this and in the performance of my construction activities in the municipality of Ciudad Hidalgo, that I saw the need to be able to carry out this investigation with the objective of impacting the perception of the inhabitants of said municipality.

Keywords: Fiscal, Taxes, Rights, Population, Government

Índice

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES	3
1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO	3
1.2 DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES	11
1.3 EFECTO DE LAS CONTRIBUCIONES	14
CAPÍTULO 2. ESTUDIO SOBRE LOS ELEMENTOS SUSTANCIALES DE LOS IMPUESTOS.	20
2.1. ESPECIES DE CONTRIBUCIONES	20
2.2. IMPUESTOS	20
2.2. DERECHOS	21
2.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	21
2.4. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL O CONTRIBUCIONES PARAFISCALES	22
2.5. CONTRIBUYENTES Y SU CARÁCTER DE PRINCIPALES OBLIGADOS POR LA CONTRIBUCIÓN	28
2.6. CONTRIBUYENTES Y SU CARÁCTER DE PRINCIPALES OBLIGADOS POR LA CONTRIBUCIÓN	29
2.6. HECHO GENERADOR	32
2.7. ELEMENTOS LEGALES QUE COMPONEN EL HECHO GENERADOR	33
2.8. BASE GRAVABLE	36
2.9. TASA	37
2.10. RELACIÓN SUSTANCIAL ENTRE BASE GRAVABLE, Y LA TASA.	39
2.11. PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN	39
2.12. PAGO DE LO INDEBIDO O EN EXCESO	42
2.13. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN Y DE LOS CRÉDITOS FISCALES	42
2.14. COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS	46
2.15. CONDONACIÓN DE MULTAS	51
CAPÍTULO 3. LA ADMINISTRACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES	53
3.1. CONTRIBUCIONES FEDERALES	53
3.2 IMPUESTOS FEDERALES	53
3.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA	53
3.4 PERSONAS MORALES	55
3.5. PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS	57
3.6. PERSONAS FÍSICAS	57
3.7 RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON FUENTES DE RIQUEZA EN TERRITORIO NACIONAL	58
3.8 RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y A EMPRESAS MULTINACIONALES	59

3.9. REGÍMENES DE ESTÍMULOS FISCALES EN LAS LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	59
3.10 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	59
3.11 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	61
3.12 IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR	62
3.13. IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS	62
3.14. IMPUESTO SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DE INTERÉS PÚBLICO	64
3.15. IMPUESTOS PREVISTOS EN LA LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS	64
3.16. IMPUESTOS POR LA ACTIVIDAD DE EXPLORACIÓN Y EXTRACCIÓN DE HIDROCARBUROS	66
3.17. DERECHOS FEDERALES	66
3.18 DERECHOS DERIVADOS DE LAS ASIGNACIONES DE HIDROCARBUROS	70
3.19 DERECHO POR LA UTILIDAD DE COMPARTIDA	71
3.20 DERECHO DE EXTRACCIÓN DE HIDROCARBUROS	72
3.21. DERECHO DE EXPLORACIÓN DE HIDROCARBUROS	73
<u>CAPÍTULO 4. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL</u>	<u>75</u>
4.1 ASPECTOS GENERALES	75
4.2. COMPENSACIÓN	82
4.3. LA PRESCRIPCIÓN.	83
4.4. LA CADUCIDAD	85
4.5. CONDONACIÓN	89
4.6. CANCELACIÓN.	91
<u>CONCLUSIONES</u>	<u>94</u>
<u>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	<u>95</u>

Introducción

La presente investigación tiene como tema central las contribuciones y los impactos generados en la percepción de los habitantes de Ciudad Hidalgo, ya que de esto se derivan los niveles de contribución y en determinado momento el número de contribuyentes que decidan dar un paso a la formalidad y poder estar contribuyendo al gasto público de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

Para analizar esta problemática es necesario identificar de manera clara y precisa cuáles serán las rutas para el estudio de esta situación

El capítulo I de esta investigación tiene como objetivo el estudio enfocado en los orígenes y en la evolución de las contribuciones, así como aspectos genéricos que serán de gran utilidad en el estudio y en atención a esta problemática que nos dará las bases necesarias para el estudio de las mismas.

En el capítulo 2, haremos un análisis de los aspectos estructurales de los impuestos y cómo es que se integran las contribuciones de acuerdo a lo que establecen las leyes fiscales y como se lleva a cabo el desarrollo de cada una de estas en el ejercicio de las actividades de los ciudadanos del municipio de Ciudad Hidalgo Michoacán-

En el capítulo 3 tiene como objetivo el estudio del Sistema Fiscal y el sistema que se tiene en territorio nacional además de mencionar aspectos críticos en la ejecución en las contribuciones así como cada uno de los mecanismos que se emplean con el objetivo de poder entender y realizar las actuaciones correspondientes sobre el Sistema Nacional Fiscal

En el capítulo 4 de esta investigación se realizará el análisis y caso de estudio de la percepción de los habitantes del municipio mencionado, así como la definición

de los aspectos estructurales para poder realizar la extinción de una obligación fiscal con el objetivo de poder llevar a cabo las actuaciones correspondientes al interior del municipio y los siguientes efectos posteriores a esto.

CAPÍTULO 1. Antecedentes Históricos de las Contribuciones

1.1. Antecedentes de las Contribuciones en México

A través de una vida en sociedad por parte del hombre formando comunidades, que posteriormente se convierten en Estados y partiendo de la importancia de ser conducidos por un gobierno, pero a la vez este con el compromiso de satisfacer las necesidades de sus gobernados, nace la obligación de aportar contribuciones para el mantenimiento de estas y mejora de toda la comunidad.

Los orígenes de las contribuciones se remontan a miles de años atrás. Inclusive algunos autores, afirman que los impuestos (o contribuciones) nacieron desde antes de que existiera una noción precisa del gasto público y del Estado mismo)¹.

Los nombres con que se ha designado a las contribuciones, han variado de una época a otra, y de un lugar a otro. Entre las denominaciones que les han dado, encontramos las siguientes: tributos, impuestos, derechos, tasas, cuotas, alcabala, peaje, pontazgo, talla, quinto, mesada, rescate, etc. Sin embargo, esta situación no nos impide seguir la trayectoria del concepto que nos ocupa, pues si atendemos a sus características esenciales, es posible ubicarlas para observar su evolución histórica. Es importante aclarar que cuando en este apartado hablamos de impuestos, derechos, tasas o cualquier otra figura que se encuentre contemplada actualmente en nuestra legislación vigente, debemos tomar en cuenta que sus características en épocas antiguas eran muy distintas a las que el derecho vigente les atribuye en nuestros días, y que probablemente el nombre con el que se les designa sea lo único que tengan en común.

¹ Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México*, México, Tax Editores, 2002, p. 23.

De acuerdo con varios autores, el tributo se originó en el derecho internacional de la antigüedad, que otorgaba al vencedor de la guerra el poder de apropiarse de las tierras y riquezas del vencido, a quien en ocasiones se le permitía el uso de dichas tierras a cambio de una prestación².

En Roma las contribuciones se establecían de manera autoritaria y a cargo de los gobernados por el simple hecho de pertenecer al Estado, haciendo así uso de su potestad impositiva. Una parte de lo recaudado se destinaba a los dioses, otra a servicios públicos, y otra a comidas en común, por lo que todos se alimentaban del erario. Sócrates, Platón y Aristóteles pregonaban la distribución justa de la riqueza, así como un erario destinado al establecimiento de un ejército y al mantenimiento de los pobres. Sin embargo, lejos de la ciudad democrática que los filósofos concebían, las provincias conquistadas por Roma le debían obediencia ilimitada al Estado, lo cual originó muchos abusos. Por su parte, los ciudadanos romanos, en un inicio, sólo pagaban tributos por necesidades extraordinarias, lo cual era un honor, ya que confirmaba su carácter de ciudadano del imperio. Sin embargo, con el transcurso del tiempo, las contribuciones de las provincias se hicieron insuficientes, y el fisco tuvo que apoyarse más en los ciudadanos romanos, aumentando sus obligaciones fiscales. Con el paso del tiempo, los recaudadores romanos se volvieron más arbitrarios y voraces, lo cual, aunado a la excesiva carga tributaria, provocó gran resistencia al pago. Posteriormente se otorgó la calidad de ciudadanos romanos a los habitantes de las provincias conquistadas, unificándose así el sistema fiscal.

De acuerdo con Uresti Robledo, en esa época, los tributos eran vistos como un medio opresor, pues se establecían a discrecionalidad del emperador y se destinaban a un fondo común, que no distinguía entre el erario público y el del propio gobernante. En esa época, el monto de la recaudación se calculaba no en función de la capacidad de los contribuyentes, sino en relación a las necesidades del

² Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México*, México, Tax Editores, 2002, p. 24.

imperio, lo cual, de acuerdo con varios historiadores, constituye una de las causas de la caída del imperio romano. Al hablar de la caída del Imperio Romano de Occidente, explica que los romanos, al ser llamados para el pago de sus impuestos al Estado “trataban afanosamente de entregarse a menesteres viles e infamantes, con tal de sustraerse a la obligación del tributo solidario con los demás ciudadanos, acabando por pedir amparo desesperadamente a los bárbaros”³.

En el siglo IV, la antigua Grecia se encontraba en bancarrota debido a las constantes guerras, por lo que el Estado no sólo duplicaba con frecuencia las fuentes de imposición de comercio exterior y ventas inmobiliarias, sino que creaba otras nuevas para aumentar la recaudación.

En la Edad Media los señores feudales, quienes llegaron a adquirir más poder que el propio rey, establecían gran variedad de tributos a los siervos y vasallos a cambio de la protección en su feudo. Como ejemplos de contribuciones medievales citamos los siguientes: el peaje; el pontazgo; la talla, que era un tributo en especie, a cargo de los plebeyos, sobre el producto de la cosecha; tributos cuando el señor se iba a la guerra y cuando armaban caballero a su hijo; tasa de rescate que se pagaba cuando el señor era hecho prisionero; tributos al comercio, que provocaron que el simple paso de una mercancía por varios dominios estuviera sujeta al pago de numerosas cargas; derechos de monedaje; derecho de alojamiento, etc. Por su parte, el rey únicamente obtenía los rendimientos de algunos impuestos, como los inmobiliarios. El carácter privado de las contribuciones provocó una gran impopularidad entre las masas obligadas al pago, ya que no se destinaban a necesidades sociales.

Sin embargo, las constantes guerras provocaron que en el siglo XIII, los reyes se vieran en la necesidad de aumentar sus ingresos para satisfacer las exigencias militares, por lo que comenzaron a pedir subsidio a sus vasallos, los cuales eran donaciones voluntarias. Dichas tasas adquirieron carácter de obligatorias en el siglo

³ Einaudi, Luigi, *Mitos y paradojas de justicia tributaria*, Barcelona, Ediciones Ariel, 1959, p. 51.

XV, conforme el rey fue retomando funciones que había delegado a los señores feudales, tales como la de seguridad interior y exterior del reino, justicia.

En el siglo XVI nace una corriente, muy criticada, en la que las contribuciones dejan de verse como una donación que se hace al Estado, o una expoliación que se sufre por parte del mismo, para dar origen a la teoría contractualista que sostiene que el impuesto no es más que el producto de un contrato bilateral entre el gobierno y el gobernado, por medio del cual los ciudadanos se obligan al pago de contribuciones al Estado, a cambio de que éste preste servicios y satisfaga las necesidades colectivas de la sociedad.

Por consiguiente, surge la teoría del sacrificio, como oposición a la contractualista, que sostiene que las contribuciones representan para los ciudadanos una carga, cuya justificación se encuentra en la solidaridad nacional, pues los pagos deben realizarse independientemente de los beneficios recibidos, ya que las contribuciones pueden ser inferiores o superiores al beneficio obtenido, puede haber servicios indivisibles, o bien, sus destinatarios pueden no ser perfectamente identificables. Esta corriente también se opuso a la usanza romana de establecer contribuciones como mera manifestación de la soberanía, pues con esta corriente se establece como requisito destinar las contribuciones al gasto público en beneficio de los miembros de la comunidad, como justificación para cobrarlas. Asimismo se da mayor énfasis al mínimo de subsistencia, a las condonaciones y a los impuestos con fines extrafiscales.

En cuanto a la cultura prehispánica, al no existir una moneda propiamente dicha, las tribus pedían tributos en especie, como por ejemplo, alimentos, plumas de aves, piedras preciosas, pieles, mantas, semillas, minerales, animales exóticos, armas, artesanías, etc., bienes que eran guardados en depósitos para su posterior consumo o uso.

Los primeros rasgos de la tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía tributo al pueblo Azteca, una balsa, sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos

y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo, los "tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códices, relacionados con la administración pública dentro del Imperio Mexica⁴.

Así el verbo tributar cobró tal importancia, que los Aztecas se organizaron para facilitar la recaudación, nombraron entonces a los "Calpixquis", primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. La recaudación de esos pueblos requería de "funcionarios" que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La matrícula de Tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y a la Hacienda Pública. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos, de tiempo, entre otros. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos tipos: En especie ó mercancía (impuesto según provincia, población, riqueza e industria) y Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

Al llegar a México Hernán Cortés, lo sorprende la organización del pueblo Azteca, mas sin embargo estuvo en desacuerdo con la forma en que se cobraban los tributos. Así, Hernán Cortés quedó a la cabeza del pueblo Azteca, y los tributos de flores y animales quedaron atrás, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas. Por lo que atañe al pueblo Azteca, Porras y López nos dice: "En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y postcortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras,

⁴ Sánchez León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 10a. ed., México, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1998, t. I.

productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlán”⁵.

Establecida la Colonia, los indígenas pagaban sus impuestos también con trabajo en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implanta la alcabala (pago por pasar mercancías de un Estado a otro) y después el peaje (derecho de paso). La principal fuente de riqueza para el conquistador fue las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que más se atendió creándose todo un sistema jurídico fiscal con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el Estado.

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas (impuesto indirecto 10% del valor de lo que vendía o permutaba), gabelas (gravámenes) y peajes (pago de derecho de uso de puentes y caminos). El 19 de marzo de 1812 las Cortes de Cádiz expidieron la Constitución de Cádiz, dicha Constitución dispuso que las Cortes establecerían anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales y que dichas contribuciones se pagarían en proporción a los haberes para los gastos del Estado. También dispuso que las contribuciones serían proporcionadas a los gastos de los servicios públicos⁶.

El Sistema Fiscal se complementa en esta etapa expidiéndose el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Así mismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero. Arribado al poder, Antonio López de Santa Anna, decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta también un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo

⁵ Porras y López, Armando, *Derecho Fiscal I*, 1a. ed., México, Porrúa, 1967.

⁶ Escobar, Ramírez, Germán, *Principios de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, OGS Editores, 1999.

frisón y un peso por cada caballo flaco, además un peso al mes por la posesión de cada perro.

Entre los principales cambios hacendarios de esta época, se tiene un primer intento para la formación de un catastro de la República, el principio de la posibilidad de división de las hipotecas, el establecimiento de la Lotería Nacional y de la "Contribución Federal" (25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en las de los Estados). En principio, Porfirio Díaz duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobró impuestos por adelantado; recaudó 30 millones de pesos, pero gastó mas del cuarenta por ciento de esa recaudación, generándose una alta deuda externa pagando demasiados intereses, haciéndose necesario un sistema de tributación controlado y equilibrado.

En 1893, el Ministro de Hacienda José Yves Limantour, nivela la Hacienda Pública aumentando las cuotas de los Estados y la Federación, reduciendo el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados, buscando nuevas fuentes de ingresos en el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas, regularizando la percepción de los impuestos existentes por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos dado que estaban ocupados en las armas. Siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aun cuando seguía utilizado los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero para bienes como armas y municiones, requerían entonces de "préstamos forzosos" en papel moneda y oro. Cada jefe militar emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición, a fin de proveerse inmediatamente de fondos, y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas recaudaban un impuesto metálico derivado del petróleo.

Después de la guerra, vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México. Así, fueron invitados para tal tarea en calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas; Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal; el documento resultado de la investigación del doctor Henry Alfred D. Chandley, Miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del Gobierno Federal Mexicano, se tituló: "Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano, con Propositiones para la Reestructuración del Sistema", mismo que sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento.

Entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos como: servicio por uso de ferrocarriles, impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados, impuestos por consumo de luz, impuestos especiales sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios; Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo tales medidas redundaron en beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y, en general, se modernizaron los procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud: 40% para bebidas alcohólicas y 16% a la cerveza, se duplicó el impuesto al tabaco y se desarrolló un sistema de nuevos impuestos para gravar los artículos de lujo como teléfono, anuncios publicitarios ó promocionales.

Han transcurrido muchos años para que se establezca la situación y para que los gobiernos hayan modificado las leyes fiscales para disponer de recursos, construir obras y prestar servicios a la colectividad, procurando así una mejor distribución de la riqueza. El sistema tributario de nuestro país es mucho más que un conjunto de disposiciones fiscales, es parte de nuestra historia, de nuestras costumbres y de la idiosincrasia misma de los mexicanos.

Así mismo, podemos establecer que en la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, en el artículo 31, fracción II, estableció la obligación de contribuir con la misma redacción que tiene la Constitución en vigor⁷.

1.2 Destino de las Contribuciones

Las contribuciones son la base fundamental de un país para su crecimiento y para el bienestar social de sus habitantes. La legislación y la aplicación impositiva, es el trabajo de las autoridades fiscales; y del particular o gobernado, su participación en cuanto a la ubicación de sus obligaciones fiscales de acuerdo a la Constitución.

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no encontramos un concepto como tal de contribución, ya que únicamente se hace alusión a su fundamento y razón de ser, al referir que contribuir es una obligación a cargo de los mexicanos; de manera que tal precepto sólo alude que la contribución deber ser entendida como una obligación, al mismo tiempo que establece los principios que las rigen, a saber que deben ser proporcionales y equitativas en relación a los sujetos obligados y que estas deben ser destinadas al gasto público, es por ello el concepto de contribución se explica a través de los principios que la rigen y que emanan del propio texto constitucional.

Los impuestos, contribuciones o ingreso tributario es el vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie⁸.

Como vínculo jurídico, se entenderá que los impuestos tienen su aspecto impositivo ya que fueron legislados en un marco de legalidad, es decir, para que la autoridad fiscal pueda recaudar sus recursos es necesario que exista la Ley Fiscal como

⁷ Escobar, Ramírez, Germán, *Principios de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, OGS Editores, 1999.

⁸ Arriola, Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 23a. ed., México, 2020, p. 126.

norma jurídica, de lo contrario, estaría cometiendo un abuso de autoridad al recaudar algún impuesto. Por otra parte, el sujeto activo se entiende como el Estado o su autoridad fiscal, que tiene la facultad de imposición y recaudación de los créditos, o el deber de dar aportaciones económicas a favor del fisco. Como afirma Francisco de la Garza , “el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida⁹. Gabino Fraga agrega que lo anterior implica la necesidad de instrumentar, impulsar y coordinar todo un aparato burocrático que desempeñe esa pluralidad de tareas y funciones, el cual necesita realizar gastos imprescindibles para lo cual es necesario allegarse de los medios indispensables¹⁰.

El estado, para lograr los fines y ejercitar las atribuciones que le han sido asignadas, necesita tener recursos y poder disponer de ellos. En otras palabras, requiere bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo mismo, dinero en efectivo. Por consiguiente, el Estado se ve en la necesidad de establecer mecanismos tendientes a la obtención de recursos económicos, para después administrarlos erogarlos con el objetivo de lograr sus fines. Y finalmente, el sujeto pasivo se entenderá como la obligación de dar, es decir, contribuir mediante aportaciones económicas que deberán realizar los particulares o gobernados.

Los impuestos pueden tener fines fiscales o extra fiscales. Son fiscales, cuando tienen como principal objetivo cubrir los gastos públicos, sin embargo, en ocasiones se establecen impuestos que tienen carácter proteccionista para la economía nacional; es decir, con fines extra fiscales, independientemente de que su recaudación sirva para sufragar los gastos del Estado.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2°, define como impuestos a las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas

⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I: Introducción y Generalidades*, 7a. ed., México, Iure Editores, 2003, pp. 5-16.

¹⁰ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I: Introducción y Generalidades*, 7a. ed., México, Iure Editores, 2003, p. 6.

físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por al misma.

La recaudación de los impuestos se destina a la satisfacción de ciertas necesidades de carácter colectivo como: la educación pública, la impartición de justicia, la seguridad, los hospitales públicos, la infraestructura y servicios de vías públicas, programas y proyectos de apoyo al desarrollo social y económico, necesidades que por separado cada persona no podría pagar por sí sola, pero que, en cambio, se pueden atender con las aportaciones de todos. Estos servicios ocasionan gastos y gracias a nuestras contribuciones la Federación cuenta con los recursos necesarios para: disponer de escuelas con profesores que contribuyan en tu enseñanza; disfrutar de bibliotecas, hospitales y centros deportivos; el mantenimiento de las calles de la ciudad en la que vivimos y su iluminación; para construir y arreglar las carreteras; para contar con un servicio de bomberos, policías y militares, que se ocupen de mantener nuestra seguridad.

El principio rector de los impuestos, denominado “Capacidad Contributiva”, sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad. Como se menciono anteriormente, sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales).

1.3 Efecto de las Contribuciones

Según Ayala¹¹, describe que entre los principales efectos se encuentran la repercusión, difusión, utilización del desgravamiento, absorción, amortización, evasión y capitalización.

1.3.1 Repercusión

La repercusión se puede dividir en tres partes: percusión, traslación e incidencia. La percusión se refiere a la obligación legal del sujeto pasivo de pagar el impuesto. La traslación se refiere al hecho de pasar el impuesto a otras personas¹², y la incidencia se refiere a la persona que tiene que pagar realmente el impuesto, no importa que ésta no tenga la obligación legal de hacerlo. De esto se desprende que la repercusión es una lucha entre el sujeto que legalmente tiene que pagar el impuesto y terceros, el sujeto trata de trasladar el impuesto y la persona tercera tratará de restringir el consumo de dicho artículo para evitar de esta forma cargar con el impuesto.

Pero además hay que considerar otros aspectos. En primer lugar, la repercusión se puede dar o no, esto depende del tipo de impuesto que se aplique, por ejemplo, un impuesto sobre las utilidades de las empresas, en este caso no es posible que se presente la repercusión, sin embargo, sucede lo contrario en el impuesto sobre el valor agregado. Hay que considerar también si el impuesto es liviano o es pesado. En el primer caso es preferible que lo pague el sujeto sobre el que legalmente recae, ya que de esta forma se verán reducidas sus utilidades, pero al menos no se verá afectada la demanda del bien ya que ésta puede disminuir por un aumento en el precio, provocando mayores pérdidas que las provocadas por el pago del impuesto. En el segundo caso, el sujeto preferirá repercutir el impuesto, ya que si se atreviera a pagarlo él mismo resultaría incosteable para el negocio debido a que el impuesto

¹¹ Ayala Espino, José, *El sector público de la economía mexicana*, México-UNAM, 1999, p. 23.

¹² Gómez Valle, Sara, *Legislación Fiscal I*, 7a. ed., México, Editorial México, Banca y Comercio, 1990.

absorbería las posibles utilidades. Por otra parte, se debe considerar también la influencia de la elasticidad de la demanda sobre la repercusión. En este caso se puede ver cómo, por ejemplo, los productos de primera necesidad y los productos de gran lujo tienen siempre más o menos la misma demanda, los primeros porque no se puede prescindir de ellos, los segundos por que los individuos que los quieren están en condiciones de pagar cualquier precio por ellos. En estas condiciones es muy sencillo repercutir el impuesto, dado que de cualquier forma la demanda no variará.

1.3.2 Difusión

Una vez que termina el fenómeno de la repercusión se presenta el de la difusión. Este se caracteriza por que la persona que debe pagar finalmente el impuesto ve reducida su capacidad adquisitiva en la misma proporción del impuesto pagado, sin embargo, esto genera un proceso en el que esta persona deja de adquirir ciertos productos o reduce su demanda, por lo tanto, sus proveedores se verán afectados por esta reducción en sus ventas y a su vez tendrán que reducir sus compras, y así sucesivamente¹³.

Cabe aclarar que, aunque la repercusión es probable que se dé o no, en el caso de la difusión siempre se va a dar, porque no importando quien tenga que pagar el impuesto siempre se va a dar una reducción en la capacidad adquisitiva, lo cual va a desencadenar el proceso mencionado. Por otra parte, cuando se da la repercusión el sujeto pasivo no verá reducida su capacidad adquisitiva, sin embargo, cuando se da el proceso de difusión todas las personas relacionadas con el bien en cuestión verán reducido su poder adquisitivo, inclusive el sujeto pasivo que inicialmente no pagó el impuesto. Como se puede apreciar la difusión no se dará con la misma intensidad en

¹³ Ortega Zúñiga, Erica, *Efectos del impuesto a alimentos no básicos con alta densidad calórica (chatarra) a partir del nuevo gravamen IEPS en el ingreso de la población del distrito federal*, México-IPN, Escuela Superior de Economía-Sección de Estudios de Posgrado e Investigación, Tesis de Maestría, 2016.

todos los productos, ya que como se explicó en el inciso anterior los bienes de consumo necesario y los de gran lujo muy difícilmente dejarán de adquirirse, en cambio afectarán en mayor medida a los bienes de lujo, ya que estos no son indispensables para nadie.

1.3.3 Utilización del desgravamiento

Por medio del proceso de Desgravación, tanto una empresa como un autónomo, podría ver sus impuestos reducidos a la hora de aplicar esas reducciones aprobadas en Ley. Por tanto, Desgravar significará reducir la base imponible, antes de aplicar los impuestos, de manera que obtengas una menor cantidad a ingresar¹⁴.

1.3.4 Absorción

Por medio del proceso de Desgravación, tanto una empresa como un autónomo, podría ver sus impuestos reducidos a la hora de aplicar esas reducciones aprobadas en Ley¹⁵.

1.3.5 Amortización

Se refiere a las ocasiones en las que cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión estable, casa, terreno¹⁶.

La casa baja de valor, porque se amortiza, el importe del impuesto. Este fenómeno solo se producirá con referencia a la persona que tenga el carácter del propietario en el momento en que se establezca el impuesto.

¹⁴ *Ibidem*

¹⁵ *Ibidem*

¹⁶ *Ibidem*

1.3.6 Evasión

La evasión es el acto de evitar el pago de un impuesto. A diferencia de lo que sucede con la repercusión en donde el impuesto se traslada, en el caso de la evasión simplemente nunca se paga porque nadie cubre ese pago¹⁷

Existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la Ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada. Al incumplir de manera intencional con el pago de las contribuciones que les corresponden como contribuyente y ciudadano, estará cometiendo un delito. Este incumplimiento causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal.

En efecto, por un lado, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto del resto del sector privado que no lo hace, y, por otro lado, al afectar también a las finanzas públicas, se refleja también en la aplicación y distribución de esos recursos.

La dimensión social de los impuestos, sustentada en la aportación solidaria en beneficio del conjunto social, es un elemento casi imperceptible por los ciudadanos, que, aunado al desequilibrio entre los impuestos y la satisfacción de las necesidades públicas, forma parte de una determinada cultura en la que la práctica de la evasión y la elusión fiscal se conciben como mecanismos “legitimados” para no cumplir con las obligaciones fiscales. Es entonces la evasión fiscal uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales. No sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad, es un desinterés por los asuntos colectivos. Dentro de las causas por las cuales los contribuyentes evaden sus responsabilidades fiscales están:

- las altas tasas impositivas
- la falta de cultura tributaria,

¹⁷ *Ibidem*

- la desconfianza a las autoridades encargadas de su administración,
- la insatisfacción ante los servicios públicos que recibe, etc.

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha quedado establecida la obligación de los mexicanos de contribuir con el gasto público, de la Federación, del Distrito Federal o Estado o Municipio en el cual residan, de una manera proporcional y equitativa conforme dispongan las leyes¹⁸. Las disposiciones específicas en las cuales se determinan al sujeto, objeto, base y tasa, son las leyes fiscales, por lo que cada persona moral o física tiene la obligación de sujetarse a las mismas. Al momento en que sea crea la relación entre el fisco y el contribuyente se generan una serie de obligaciones a cumplirse por ambas partes. Al inscribirse en el Registro Público de Contribuyentes, el contribuyente adquiere la obligación de determinar impuestos, enterarlos y pagarlos, entre otras obligaciones que el fisco establece. Por su parte el fisco tiene derecho a realizar actividades de comprobación tendientes a verificar que el contribuyente cumpla de forma íntegra y oportuna con todas sus obligaciones, de lo contrario, tiene la facultad de determinar créditos fiscales o sanciones que pueden ser administrativas o penales. Por consiguiente, existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada. Al incumplir de manera intencional con el pago de las contribuciones que le corresponden como contribuyente y ciudadano, estará cometiendo un delito. Este incumplimiento causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal.

1.3.7 Capitalización

La capitalización es el proceso de proyectar un capital inicial a un periodo de tiempo posterior, con base en un tipo de interés. Esta se produce en el caso de desgravamiento, si estando establecido el impuesto, si una casa vale \$ 90,000 y el

¹⁸ Escobar, Ramírez, Germán, *Principios de Derecho Fiscal*, 3a. ed., México, OGS Editores, 1999.

impuesto se reduce a la mitad, habrá entonces un aumento de valor para la propiedad y se habrá efectuando el fenómeno de capitalización¹⁹.

Existen dos tipos principales, dependiendo de si los intereses obtenidos se incorporan o no al capital inicial.

- 1) Capitalización simple. Los intereses que se generan en un periodo cualquiera son proporcionales a la duración del periodo y al capital inicial. Este tipo de capitalización se suele usar para periodos de tiempo inferiores a un año. Debido a esto, a que este sistema de capitalización, no capitaliza los intereses generados. Y, además, no integra al capital final la reinversión de esos intereses.
- 2) Capitalización compuesta. Los intereses generados en un periodo se acumulan al capital inicial para el periodo siguiente. En este caso los intereses si son capitalizados, justo al contrario que la capitalización simple. Por ello, este tipo de capitalización se suele usar para periodos superiores al año, este tipo de capitalización generará mayor importe final que la simple.
- 3) Capitalización continua. Los intereses se generan infinitas veces al año. Es decir, se van acumulando de manera continua en cada segundo. Este tipo de capitalización supone la reinversión continua de esos intereses. Por lo tanto, en comparación con la capitalización compuesta, este generara un mayor valor capital final.

¹⁹ Ortega Zúñiga, Erica, *Efectos del impuesto a alimentos no básicos con alta densidad calórica (chatarra) a partir del nuevo gravamen IEPS en el ingreso de la población del distrito federal*, México-IPN, Escuela Superior de Economía-Sección de Estudios de Posgrado e Investigación, Tesis de Maestría, 2016.

CAPÍTULO 2. Estudio sobre los Elementos Sustanciales de los Impuestos.

2.1. Especies de Contribuciones

En el primer capítulo señalamos que la contribución, como género, es aquella obligación legal de derecho público, creada a través de una ley, para el sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad. Existen diversos tipos de contribución.

Artículo 4º. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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.

Las contribuciones son, desde este ángulo, un tipo de crédito fiscal. Las contribuciones han sido clasificadas de diversas maneras:

1. Según su ámbito espacial de validez, son:

- a) Federales
- b) Estatales
- c) Municipales

2.2. Impuestos

A. DEFINICIÓN LEGAL

Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras (art. 2º, fracc. I, CFF). Impuestos son las contribuciones que gravan cualquier manifestación de la capacidad económica

absoluta tomando como base cualquier magnitud de riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa.

2.2. Derechos

A. DEFINICIÓN LEGAL El Código Fiscal de la Federación, señala: Artículo 2º. [...]

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

CARACTERÍSTICAS Son las siguientes: El Estado cobra un precio por el uso o aprovechamiento de un bien o servicio ofrecido. El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido. El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio. El precio cubre los gastos de funcionamiento y las previsiones para amortización y crecimiento de la inversión. Ocasionalmente, caben criterios distributivos.

2.3. Contribuciones de mejoras

A. DEFINICIÓN LEGAL

En la fracc. III del art. 2º del CCF, se dice: "Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. Son contribuciones que gravan la utilidad de una obra realizada por el Estado tomando como base el beneficio o coste derivado de tal obra para cada ciudadano.

2.4. Aportaciones de seguridad social o contribuciones para fiscales

A. DEFINICIÓN LEGAL

En la fracc. II del art. 2º del CCF, se les define así: “Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

B. DOCTRINA

Un ingreso fiscal es aquél que ha sido creado por el Estado a través de una ley, administrado por las autoridades hacendarias, y cuyo producto se integra en los presupuestos públicos para financiar indistintamente el gasto público. Los ingresos fiscales tienen un régimen jurídico acorde a los principios generales propios de la tributación. La para fiscalidad cubre a aquellas contribuciones que se gestionan fuera de la órbita de la administración financiera, que a veces no se integra a los presupuestos públicos, y que se destina a cubrir un gasto específico, lo cual significa la existencia de un ciclo ingreso-gasto público distinto, paralelo al ciclo típico de los demás gastos públicos.

RECARGOS

Son los intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar al fisco en caso de pagar los créditos fiscales de manera extemporánea, para resarcir el perjuicio económico ocasionado por la demora. En el Derecho fiscal mexicano, el art. 21 del Código Fiscal de la Federación regula a detalle el cobro de los recargos, de la manera siguiente: ... deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar

en 50% a la que mediante Ley fija anualmente el Congreso de la Unión. Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

B. DOCTRINA

Un ingreso fiscal es aquél que ha sido creado por el Estado a través de una ley, administrado por las autoridades hacendarias, y cuyo producto se integra en los presupuestos públicos para financiar indistintamente el gasto público. Los ingresos fiscales tienen un régimen jurídico acorde a los principios generales propios de la tributación. La parafiscalidad cubre a aquellas contribuciones que se gestionan fuera de la órbita de la administración financiera, que a veces no se integra a los presupuestos públicos, y que se destina a cubrir un gasto específico, lo cual significa la existencia de un ciclo ingreso-gasto público distinto, paralelo al ciclo típico de los demás gastos públicos.

CARACTERÍSTICAS Son las siguientes: **Obligatoriedad.** El recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento. **Singularidad.** En oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico. **Destino sectorial.** Los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del propio sector o sectores. Las aportaciones de seguridad social o contribuciones parafiscales, no pueden identificarse con los derechos. En primer lugar, porque el pago de los derechos queda a discreción del virtual beneficiario de la contrapartida directa, mientras que la contribución es de obligatorio cumplimiento. De otra parte,

las contribuciones parafiscales no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Se consideran accesorios de las contribuciones, y por lo tanto siguen la suerte de las mismas, los conceptos siguientes:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. La indemnización por haber expedido un cheque que le sea devuelto al fisco, sin haberse pagado.

GASTOS DE EJECUCIÓN

El art. 150 del Código Fiscal de la Federación señala: Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican: I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 de este Código. II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código. III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal. Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$300.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito. En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$47,230.00. Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de

convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, as como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles que sean adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate. Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación. Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolviente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

RECARGOS

Son los intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar al fisco en caso de pagar los créditos fiscales de manera extemporánea, para resarcir el perjuicio económico ocasionado por la demora.¹ En el Derecho fiscal mexicano, el art. 21 del Código Fiscal de la Federación regula a detalle el cobro de los recargos, de la manera siguiente: ... deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de

recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fija anualmente el Congreso de la Unión. Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales. En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal. Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente. [...] Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida. En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales. Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses. En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización

de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

MULTAS

La multa administrativa, y por tanto fiscal, es una sanción pecuniaria por infringir las disposiciones legales. Como accesorio de las contribuciones se presenta cuando éstas no fueron satisfechas en la época de pago correspondiente. Como se analizó en el primer capítulo, estas sanciones están sujetas a requisitos constitucionales para su imposición.

INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE NO PAGADO O DEVUELTO

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos como el crédito fiscal principal y sus accesorios. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere. Este concepto que es considerado como accesorio de las contribuciones, está regulado en el art. 21, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

LA ACTUALIZACIÓN

El primer párrafo del art. 21 del CFF establece que, cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las

disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. La actualización es la figura jurídica que consiste en aplicar un procedimiento previamente regulado en la ley al monto de las contribuciones, sus accesorios y aprovechamientos, que no fueron satisfechos en el término legal respectivo, así como a las cantidades que tenga a su favor el contribuyente. Su objetivo es permitir que se realice un ajuste de valores, restituyendo el poder adquisitivo perdido por el solo transcurso del tiempo.

2.2. Titulares de la potestad en materia de contribuciones y la naturaleza del vínculo

El sujeto activo de la relación tributaria principal es a quien la ley confiere el derecho a percibir el monto de las contribuciones. En efecto, la ley confiere al Estado la potestad tributaria, que se manifiesta mediante el establecimiento de contribuciones. Una vez creadas, el Estado también es quien tiene derecho a cobrar dichas contribuciones, pero lo hará mediante el ejercicio de la función administrativa o ejecutiva, por un organismo administrativo, que creado por ley tiene derecho y obligación de recaudar las contribuciones. O bien, de manera excepcional, se puede crear una contribución en una ley y determinar que un ente sea el encargado de su recaudación, tal y como es el caso de las aportaciones de seguridad social recaudadas por los llamados organismos fiscales autónomos. En este contexto, surge la expresión *fisco* para designar a las autoridades administrativas titulares de la competencia para exigir, inclusive en forma coactiva, el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.5. Contribuyentes y su carácter de principales obligados por la contribución

El contribuyente es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligada al pago. En un sentido más amplio, se le considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado. La doctrina distingue entre contribuyentes de derecho y contribuyentes de hecho. El primero es la persona obligada al pago frente a las autoridades hacendarias, en tanto el segundo es quien en definitiva soporta materialmente la carga del tributo. Dependiendo del tributo, puede ser que ambas condiciones

coincidan en una misma persona, pero también cabe la posibilidad de que no sea así. Un ejemplo típico de cuando coinciden las personas se presenta en el caso del ISR. Por otro lado, un caso de cuando el contribuyente de derecho es distinto al contribuyente de hecho ocurre con el IVA, en donde repercute en el consumidor la carga tributaria. No obstante que la ley permita repercutir económicamente la carga tributaria de un contribuyente de derecho a uno de hecho, para la ley el único que se encuentra jurídicamente vinculado, y por ende el único que tiene derechos y obligaciones, es el contribuyente de derecho. Esto es, el sujeto pasivo no cambia su estatus frente al fisco, el contribuyente de hecho no tiene una relación con las autoridades, si incumple, el obligado seguirá siendo el contribuyente de derecho y sobre él recae la obligación de pago. Si se realiza el hecho generador previsto en la norma, nace la obligación tributaria principal, y nace a cargo de quien realiza el hecho generador y, por tanto, es quien la ley designa con el título de contribuyente.

Obligación tributaria principal La obligación tributaria principal es una relación jurídica constituida con base en un hecho generador, entre dos tipos de sujetos, uno el acreedor que tiene derecho a exigir un pago y otro llamado deudor quien por ley está obligado a efectuar el pago. El objeto de la obligación principal es siempre un dar, que específicamente consiste en pagar. De acuerdo a su relación con el hecho generador, se puede ser sujeto pasivo por deuda propia, entonces se le denomina contribuyente, porque hay una relación personal y directa con la situación que el legislador eligió como hecho generador.

2.6. Contribuyentes y su carácter de principales obligados por la contribución

El contribuyente es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligada al pago. En un sentido más amplio, se le considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado. La doctrina distingue entre contribuyentes de derecho y contribuyentes de hecho. El primero es la persona obligada al pago frente a las autoridades hacendarias, en tanto el segundo es quien en definitiva soporta materialmente la carga del tributo. Dependiendo del tributo, puede ser que ambas

condiciones coincidan en una misma persona, pero también cabe la posibilidad de que no sea así. Un ejemplo típico de cuando coinciden las personas se presenta en el caso del ISR. Por otro lado, un caso de cuando el contribuyente de derecho es distinto al contribuyente de hecho ocurre con el IVA, en donde repercute en el consumidor la carga tributaria.

No obstante que la ley permita repercutir económicamente la carga tributaria de un contribuyente de derecho a uno de hecho, para la ley el único que se encuentra jurídicamente vinculado, y por ende el único que tiene derechos y obligaciones, es el contribuyente de derecho. Esto es, el sujeto pasivo no cambia su estatus frente al fisco, el contribuyente de hecho no tiene una relación con las autoridades, si incumple, el obligado seguirá siendo el contribuyente de derecho y sobre él recae la obligación de pago. Si se realiza el hecho generador previsto en la norma, nace la obligación tributaria principal, y nace a cargo de quien realiza el hecho generador y, por tanto, es quien la ley designa con el título de contribuyente.

Obligación tributaria principal La obligación tributaria principal es una relación jurídica constituida con base en un hecho generador, entre dos tipos de sujetos, uno el acreedor que tiene derecho a exigir un pago y otro llamado deudor quien por ley está obligado a efectuar el pago. El objeto de la obligación principal es siempre un dar, que específicamente consiste en pagar. De acuerdo a su relación con el hecho generador, se puede ser sujeto pasivo por deuda propia, entonces se le denomina contribuyente, porque hay una relación personal y directa con la situación que el legislador eligió como hecho generador.

DOMICILIO

La doctrina considera que domicilio fiscal es el lugar en que los sujetos pasivos están para la administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda la actividad administrativa de comunicación. Es decir, es el lugar en donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios y en el cual se desarrollan las

relaciones entre administración y obligados tributarios; además de determinar el ámbito competencial de los órganos de la administración.⁶

En el art. 10 del CFF se delimita el domicilio fiscal de los contribuyentes y demás obligados, en el tenor siguiente: I. Tratándose de personas físicas: a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios. b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades. c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción. II. En el caso de personas morales: a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

En tanto que para el Derecho civil, domicilio “es el lugar en donde una persona reside habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.” (art. 29, CCF). A su vez, la regulación en materia civil distingue entre varios tipos de domicilio: real, legal, voluntario, conyugal, etcétera.⁷

El domicilio en materia fiscal es una circunstancia de lugar, de localización, en orden al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de las normas tributarias determina.⁸ De ahí que la residencia habitual a la que hace referencia el art. 10 del CFF no puede suponer la permanencia en un territorio, sino el lugar exacto donde puede ser localizada una determinada persona dentro del territorio. El domicilio, como lugar de localización de los obligados tributarios no tendrá efectos materiales sobre el tributo, además de ser un dato necesario para la aplicación de todos los tributos, no sólo los de carácter personal. Luego entonces

2.6. Hecho generador

La obligación jurídica tributaria es una obligación que nace de la ley.

Este principio fundamental se deduce del principio de legalidad, pero la obligación que nace de la ley necesita algún otro vínculo para que exista la obligación en caso concreto. “Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender del verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible”.

La ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones: por tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, es decir, las situaciones de hecho en virtud de las cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de pagar el tributo. Todas estas condiciones, presupuestos, circunstancias, hechos: son justamente un hecho jurídico de carácter tributario. La referencia legal al hecho imponible se encuentra en el primer párrafo del art. 6º del CFF, que a la letra dice: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” En el mismo sentido dispone el legislador tributario local en el Distrito Federal, al señalarse en el art. 28 del Código Fiscal del Distrito Federal: “La obligación fiscal nace cuando se realizan

las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento...” En el Derecho comparado, se puede apreciar que el art. 20 de la Ley General Tributaria española, a la sazón señala: 1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción. En tanto que el numeral 21 de la misma Ley General Tributaria española, considera que: 1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa. Otro ejemplo de prever en la norma el hecho generador, se puede estimar en el art. 24 del Código Tributario de la Republica del Uruguay, al tenor siguiente: Artículo 24 [Hecho generador]. El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación. Se considera ocurrido y existentes sus resultados: En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

2.7. Elementos legales que componen el hecho generador

El presupuesto de hecho abarca los elementos necesarios para que la obligación tributaria quede configurada, si llegara a faltar alguno de ellos no se tendría por acaecido el hecho generador y no surgiría a la vida jurídica la obligación tributaria. En la descripción legal del hecho imponible se pueden apreciar los elementos que lo constituyen: material u objetivo, temporal o cronóstico, y espacial. El hecho generador se compone también de un elemento subjetivo, aunque éste no se le localiza textualmente en el artículo de la ley que delimita al hecho generador: el

aspecto subjetivo es la relación preestablecida en la ley en que debe encontrarse el sujeto pasivo de la contribución con la hipótesis de conducta que da nacimiento a la obligación tributaria.

Es aquí donde el Derecho tributario breva de las fuentes del Derecho privado, porque el enlace que se busca entre la descripción de una hipótesis y su correspondiente efecto, no es privativo del Derecho fiscal, sino que es la forma legal que adoptan todo tipo de obligaciones jurídicas. Es necesario que para que nazca la obligación de pago de un sujeto previamente se describa una conducta que genere tal consecuencia. La descripción legal de cada uno de los elementos del hecho generador sirve para identificar el momento en que nace la obligación tributaria principal, conocer a quien se considera sujeto pasivo de esa obligación, precisar si hay exenciones o incidencias, saber cuáles son las normas jurídicas aplicables, delimitar quiénes son los sujetos activos, etcétera. De ahí la importancia del hecho generador en el tema de la obligación tributaria principal. Es necesario destacar que el hecho generador está sujeto al principio de legalidad o de reserva de ley, ya que debe establecerse en una ley en sentido estricto, esto es, un acto del Poder Legislativo que haya sido expedido respetando el proceso legislativo regulado en la Constitución y que presente las características materiales propias de la ley. Elegir los diferentes hechos imponibles de un sistema tributario, exige que el legislador tenga conocimientos sobre la vida económica del territorio sujeto a su competencia.

Elemento material del hecho generador y su clasificación económica

El elemento objetivo o material está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal. Puede consistir en un acto o negocio jurídico, el estado, la situación o calidad de una persona, la titularidad de cierto tipo de derechos. El hecho imponible puede ser: Simple. Cuando se trata de una circunstancia aislada, una operación, un acto, un negocio, etc. Por ejemplo, la celebración de un contrato, o la propiedad de un bien. Complejo. Cuando comprende un conjunto de hechos, actos múltiples, como pudiera ser la realización

continúa de una actividad. Fernando Sainz de Bujanda, tomando este mismo elemento, clasificó a los hechos impositivos en: Genéricos. Cuando reflejan rasgos generales de un determinado hecho, por ejemplo los actos jurídicos documentados. Específicos. Cuando describen en forma definitiva y final, los rasgos de un hecho, por ejemplo una certificación expedida por la administración pública.

Elemento temporal del hecho generador y su clasificación

El hecho generador tiene una dimensión temporal, e indica cuando se tiene por realizado este hecho generador, para así saber en qué momento se tiene por nacida la obligación tributaria. Se ha dado en estructurar una clasificación de los distintos hechos generadores en: Instantáneos. Si es que acaecen en un solo momento y de manera simultánea se tiene por nacida la obligación tributaria. Periódicos. Son aquellos cuyos ciclos de formación se completan en determinado periodo, integrándose por un conjunto de hechos, y se tienen por configurados en el momento en que el legislador decida que se tienen por realizados. Para Geraldo Ataliba y Paulo de Barros Carvalho, esta clasificación, basada en el elemento temporal del hecho generador, es de la forma siguiente: a) Hipótesis de incidencia (hecho generador), que prevén el momento exacto para que se tenga por realizado el hecho imponible. b) Hipótesis de incidencia (hecho generador), que no hacen alusión al momento en que debe ocurrir el hecho imponible.

Elemento espacial del hecho generador y su clasificación

La importancia de este elemento consiste en definir quiénes son los sujetos activos y pasivos de conformidad al territorio en que se haya producido el hecho generador. Surge aquí la aplicación del principio de territorialidad de la potestad tributaria, es decir, se aplicarán las normas vigentes en el lugar en el que se configura el hecho imponible, considerando incluso su extraterritorialidad. Desde este punto de vista, los hechos generadores en México se clasifican en: Federales, Locales (realizados en los distintos estados o en el Distrito Federal) Municipales Delegacionales.

2.8. Base gravable

✓ Concepto y su clasificación

La base gravable, también denominada base imponible, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida. José López Berenguer expone que hay tres fases en la determinación de la base: 1. La designación de cuáles dimensiones del objeto de la contribución han de tomarse en cuenta. 2. De qué manera hay que valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos a aplicar. 3. La fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas, consecuencia de las dos fases anteriores.

La ley especial que regula a cada tipo de contribución prescribe una manera particular de señalar los métodos y los medios para su fijación. La base imponible puede clasificarse en: Dineraria. Expresada en moneda de curso legal, la mayoría de las bases se expresan de esta manera, por ejemplo, la base en el impuesto sobre la renta. Otra naturaleza. Expresada en otro tipo de magnitudes, por ejemplo, en el impuesto especial sobre producción y servicios la base imponible se puede expresar en litros tratándose de enajenación de gasolinas. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, señala:

II.Sin perjuicio de lo previsto en la fracción anterior, se aplicarán las cuotas siguientes a la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diesel: a) Gasolina Magna 36 centavos por litro. b) Gasolina Premium UBA 43.92 centavos por litro. c) Diesel 29.88 centavos por litro. Otro ejemplo de este tipo de base gravable se puede observar en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos; en el Distrito Federal se toma como base el vehículo y las características de éste.

- ✓ Relación sustancial entre el hecho generador y la base gravable como elementos de definición de la contribución e indicadores de la capacidad económica y contributiva del obligado.

Las situaciones de hecho a las que se ligan las contribuciones, deben ser valoradas, de modo que pueda llevarse a cabo la determinación de la base imponible. Los criterios de valoración no sólo son necesariamente diversos para las distintas especies de objetos impositivos, también pueden ser variables para los de la misma especie: piénsese en los diferentes regímenes para gravar la renta. De tal forma, la indicación legal del criterio de valoración sirve para integrar la definición del objeto y consiguientemente la estructura de la contribución. Dado que el concepto de capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva, cierta y actual, su observación exige que se elijan hechos imponibles que manifiesten riquezas reales, pero también que se adopten métodos de medición adecuados que no distorsionen la realidad, que no graven donde no hay capacidad de contribuir, ni se dejen sin gravar situaciones en donde sí hay riqueza y por tanto capacidad de contribuir. En la valoración de los presupuestos de hecho materiales, importa que no se tenga en cuenta sólo su apariencia externa, como manifestación de riqueza, sino también que se fijen las reglas para determinar su contenido efectivo. La capacidad económica a su vez debe constituir un límite para el legislador que define las reglas para determinar la base imponible, de modo tal que la contribución no vaya a absorber la fuente de riqueza, convirtiéndose en un tributo confiscatorio.

2.9. Tasa

Después de referirse a la base imponible, procede en un análisis sistemático tratar el otro elemento que también interviene en la cuantificación de la obligación tributaria principal, este es la tasa, a la que también se denomina tarifa, alícuota, o tipo impositivo. Desde nuestro punto de vista, la denominación adecuada es la de tarifa, ya que en el Derecho comparado se le llama tasa a una de las especies de las contribuciones, además de que el término tasa es comúnmente empleado para determinar porcentajes, como sucede en el cálculo de los intereses, o en la

expresión porcentual de índices. Las tasas o tarifas en el Derecho fiscal no siempre se expresan en porcentajes.

La tarifa o tasa, es el elemento de la contribución, establecido en la ley, que aplicado sobre la base gravable o liquidable, permite determinar el importe de la obligación tributaria principal. Existen diversas clases de tasas: Tasas específicas y porcentuales. La tarifa específica es aquella que no toma en consideración el valor del objeto, y es menos utilizada; otra clase de tarifa, mayormente empleada, la ad-valorem, que quiere decir sobre el valor, se manifiesta en porcentajes, tal como es el caso de los aranceles de la tarifa de la Ley de los impuestos generales de importación y de exportación. Tasas fijas o variables. La tarifa fija es aquella que no se altera, permanece siempre igual sea cual sea el monto de la base y la tarifa variable es aquella que se modifica en razón de la base. En el caso de la primera, la contribución que se calcula será proporcional al valor de la base del cálculo, de aquí que se diga que el tributo al cual se le aplica una tasa fija es un tributo proporcional, como ejemplo se puede citar el Impuesto al Valor Agregado. Las tasas o tarifas variables se pueden clasificar en progresivas o regresivas: Tasas progresivas. Son progresivas cuando aumentan en la medida que aumenta la base gravable, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta, en el caso de las personas físicas, a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base, la que se estructura por rangos a modo de escalones, con una tasa o tarifa que se incrementa a medida que va creciendo la suma de la base gravable. Este tipo de tarifa es la favorita del legislador tributario en los impuestos directos, ya que se considera es la que mide mejor la capacidad contributiva, en virtud de que cuantifica la obligación tributaria de forma individualizada. Tasas regresivas. Son regresivas cuando al aumentar la base, disminuye el porcentaje a aplicar en la determinación del tributo.

2.10. Relación sustancial entre base gravable, y la tasa.

El concepto de justicia fiscal es un juicio ético que necesita exteriorizarse para su aplicación en fórmulas concretas, que conducen a determinar en qué medida los contribuyentes participarán en satisfacer el gasto público. Estas fórmulas habrán de aplicarse exactamente en lo que se ha dado en llamar el elemento cuantificante de la obligación tributaria principal. La contribución tiene como sustrato a la riqueza de los sujetos pasivos, pero esta detracción de riqueza que implica la imposición debe ser justa y, por tanto, cuantificarse adecuadamente para alcanzar el objetivo constitucional de que se contribuya de manera proporcional y equitativa. Todos estos elementos que sirven para determinar el monto de la obligación tributaria deben establecerse siempre a través de una ley, de modo que se cumpla a cabalidad el principio de legalidad ofreciendo seguridad jurídica a quienes participan en el gasto público con sus contribuciones. El legislador tributario debe ser sumamente cuidadoso al elegir la tasa o tarifa a aplicar, lo mismo que al establecer las reglas para determinar la base gravable, ya que de no serlo puede caer en graves errores como proporcionar un trato inequitativo a los contribuyentes, o crear contribuciones ruinosas y confiscatorias.

2.11. Pago de la contribución

La forma de extinción de la obligación tributaria por antonomasia es el pago, aunque no es la única, al ser esta una obligación de dar y tomando en cuenta que su fin es la satisfacción de un interés público, lo que se pretende a través de toda la regulación fiscal es primordialmente la obtención de recursos para cubrir gastos públicos.

El pago es un modo de extinción de las obligaciones y consiste en la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido. La extinción de la obligación tributaria principal a través del pago es el término deseable de la obligación tributaria principal.

El pago está sujeto a ciertos requisitos para que se tenga por efectuado, que de no cumplirse se tendría por no satisfecha la obligación. Dichos elementos se desprenden de las disposiciones que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin embargo, sería conveniente que el CFF se refiriera a estos elementos de manera expresa y sistematizada, como se hace en algunos otros sistemas tributarios. Estos requisitos se desglosan de la manera siguiente:

A. ELEMENTOS SUBJETIVOS O PERSONALES EL ACREEDOR, SUJETO ACTIVO

1. El acreedor de la obligación tributaria principal es, como se ha visto, el sujeto activo, es decir, la autoridad hacendaria, que siempre será el fisco, en cualquiera de sus versiones, o bien los organismos fiscales autónomos dependiendo del tipo de crédito tributario.

2. Puede no ser titular del derecho de crédito; puede suceder que el crédito tributario sea exigido por la misma autoridad fiscal del nivel a que corresponde el adeudo tributario, por ejemplo, créditos fiscales exigidos por el SAT, aportaciones de seguridad social requeridas por la entidad que presta los servicios correspondientes, etc. Pero también puede tratarse de contribuciones que para su administración estuvieran regidas por un convenio de participación, y así se encontraría el cobro de contribuciones federales a cargo de autoridades fiscales locales, en donde se estaría dando el fenómeno de la autorización. En términos del segundo párrafo del art. 4º del CFF, la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la SHCP o por las oficinas que dicha secretaría autorice. De igual modo, la SHCP o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales, los impuestos y sus accesorios exigibles por los estados extranjeros.

3. Debe tener competencia para cobrar, la competencia es entendida como el conjunto de facultades, poderes y atribuciones con que cuenta un órgano u organismo público para actuar. Cuando se trata del cobro de las contribuciones, como para toda su actuación, no podrá ser nunca de otra manera en atención a la garantía de legalidad establecida en la Constitución. El sujeto activo debe tener

conferida la competencia de cobro a través de una norma jurídica, la cual deberá estar precisada en la norma; la autoridad administrativa que haga el cobro de determinada contribución deberá estar legalmente facultada para cobrar exactamente ese tipo de contribución, ya que, en la práctica, se presenta con cierta frecuencia la incompetencia de la autoridad administrativa para el cobro de ciertas y específicas contribuciones.

EL SUJETO PASIVO

1. Está legitimado para hacer el pago el realizador del hecho imponible, que es propiamente el contribuyente.
2. También están legitimados para realizar el pago aquel a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo, como es el caso de los retenedores, los sustitutos, responsables, representantes, que, como se señaló, el CFF trata como responsables solidarios en su art. 26.
3. Puede hacer el pago también cualquier persona, es decir un tercero, ya sea que lo conozca y lo apruebe el deudor, o que lo ignore.

B. ELEMENTOS MATERIALES

1. El objeto de la obligación tributaria principal es la entrega de una suma de dinero, solamente así se cumplirá la razón de ser de la tributación, es decir, recaudar recursos para aplicarlos a los gastos públicos. En este sentido se expresa el primer párrafo del art. 20 del CFF: “Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.” Este mismo artículo concluye con una excepción, al señalar que el SAT, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago. El pago del crédito fiscal, al ser una obligación debe reunir las características de identidad, integridad e indivisibilidad.
2. Identidad de pago, con la determinación plasmada ya sea en la propia declaración o en la determinación de la autoridad fiscal, la prestación en que consiste el pago ha de ser exactamente la que se debía y no otra.

3. Integridad e indivisibilidad, la obligación tributaria no se considerará satisfecha sino hasta que haya sido pagada en su integridad, sin embargo, se prevé la posibilidad legal de convenir con la autoridad fiscal el pago en parcialidades de la obligación tributaria, pero no por ello el adeudo pierde su unidad, y se considerará efectuado el pago al cubrir la última parcialidad.

C. ELEMENTOS FORMALES

1. ¿Cómo debe hacerse el pago? En efectivo, excepcionalmente en especie, sobre este aspecto el CFF establece

2.12. Pago de lo indebido o en exceso

El pago de lo indebido como institución jurídica consiste en que cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir, y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene la obligación de restituirla. Aplicada al ámbito de la obligación tributaria principal, se considera que existe pago de lo indebido en los casos en que el contribuyente haga su declaración y pague con exceso créditos que creía tener a su cargo, ante lo cual puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente antes de la prescripción, sin necesidad de agotar recurso alguno.

2.13. Otras formas de extinción de la contribución y de los créditos fiscales

este apartado se analizarán diferentes medios de extinción de la obligación tributaria y algunos beneficios fiscales que llevan a disminuir el monto de dicha obligación, llegando al extremo de agotarla o incluso crear un remanente a favor del contribuyente.

Exención

Antes de intentar definir lo que se entiende por exención, es necesario hacer dos aclaraciones. La primera es que la exención no es una forma de extinción de la obligación tributaria, y la segunda es que, como apunta Fernando Sainz de Bujanda, no existe una definición unitaria de la misma. La exención aparece como una técnica

impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la obligación tributaria y que, en relación con la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos.

En lo que sí coincide la doctrina es en señalar las dos características básicas de la exención: 1. Si se produjo el hecho generador. 2. La exclusión de la obligación tributaria. Esto es, la deuda tributaria no nace a pesar de haberse verificado la realización del hecho generador. La exención, es una relación jurídica, vinculada íntimamente con el hecho imponible, e inspirada en los principios rectores en materia tributaria, lo cual provoca un efecto concreto: el sometimiento a un régimen especial que se caracteriza por el no nacimiento, o el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material.

EXENCIÓN Y NO SUJECCIÓN

Es importante diferenciar entre exención y no sujeción, para ello es necesario recordar que la obligación tributaria nace en el momento en que se produce el hecho generador, cuando no se realice el hecho generador naturalmente que no hay sujeción al tributo. En determinados casos, el legislador establece de manera expresa supuestos de no sujeción para evitar entrar en confusiones, sobre todo cuando la delimitación del hecho generador es genérico y pueden entrar varias especies. Luego entonces, tratándose de la exención se presentaron todos los elementos del hecho generador, pero por ministerio de ley no nace la obligación de pago. En tanto que en la no sujeción no se realizaron los elementos del hecho generador, se trata de un hecho que no está sujeto o descrito en la norma como hecho generador.

EXENCIÓN, SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL El fundamento constitucional de la exención se encuentra en el primer párrafo del art. 28, al señalar, que en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y

condiciones que fijan las leyes. La exención es una manifestación de la potestad tributaria, por tanto sólo pueden ser establecidas a través de una ley y deben de ajustarse a los principios constitucionales que rigen a las contribuciones.

CLASIFICACIÓN DE LA EXENCIÓN

Existen diversas clasificaciones de las exenciones, la más destacada es aquella que distingue entre exenciones objetivas y subjetivas, la cual se establece tomando en cuenta los elementos de la relación tributaria, en este caso el sujeto y el objeto:

1. Objetivas, consisten en privar a la norma jurídica, definidora del hecho generador, de eficacia constitutiva de obligaciones tributarias respecto a ciertos hechos que, estando lógicamente comprendidos en el ámbito de sujeción a la contribución, no se reputan idóneos para soportar la carga tributaria. Por ejemplo, en la Ley de Ingresos de la Federación para 2009, se exime del pago del impuesto sobre automóviles nuevos que se cause a cargo de las personas físicas o morales que enajenen al público en general o que importen definitivamente en los términos de la Ley Aduanera, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de aquellos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

2. Subjetivas, consisten en que se excluyan a ciertas personas de la obligación de contribuir a pesar de realizar el hecho generador, es decir, la exención se establece tomando en cuenta alguna condición o atributo de la persona. Una segunda clasificación es la que se establece atendiendo al ámbito jurídico en que operan, y pueden ser: 1. De Derecho internacional 2. De Derecho interno: 2.1. Federales 2.2. Estatales 2.3. Municipales 2.4. Delegacionales

Subsidios

Son apoyos de diversa naturaleza prestados por el Estado a los individuos y empresas, pudiendo instrumentarse mediante diversas modalidades.

Como fin persiguen la realización de una actividad o comportamiento a través de un medio económico.

Los subsidios fiscales son una especie del género, beneficios fiscales que son establecidos en normas jurídicas, que motivadas en razones ajenas a los principios jurídicos, aun producido un hecho generador, la norma concede una dispensa sea en forma total o parcial de la obligación tributaria. Los beneficios tributarios generalmente cubren objetivos de naturaleza extrafiscal. En el Derecho positivo mexicano, el CFF dispone en su art. 32-D, que los particulares tendrán derecho al otorgamiento de subsidios o estímulos previstos en los ordenamientos aplicables, siempre que no se ubiquen en los supuestos siguientes: I. Tengan a su cargo créditos fiscales firmes. II. Tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código IV. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable tratándose de omisión en la presentación de declaraciones que sean exclusivamente informativas. El CFF señala en el art. 25-A que: Cuando las personas por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida, actualizada conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A de este Código. Además, deberán pagar recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, indebidamente recibidas, que se calcularán a partir de la fecha en la que hayan recibido el subsidio y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad indebidamente recibida. Cuando una persona entregue indebidamente un subsidio, cuyo monto haya sido acreditado por dicha persona contra el pago de contribuciones federales, dicho acreditamiento será improcedente. Cuando sin tener derecho a ello se acredite contra el pago de contribuciones federales un estímulo fiscal o un subsidio, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan. Los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el

monto de los pagos de impuestos que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo o subsidio es mayor que el importe de la contribución a pagar, sólo se acreditará el estímulo o subsidio hasta el importe del pago. Cuando por una contribución pagada mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal o un subsidio, se presente una declaración complementaria reduciendo el importe de la contribución a cargo del contribuyente, sólo procederá la devolución de cantidades a favor cuando éstas deriven de un pago efectivamente realizado. La legislación fiscal mexicana trata como sinónimos a los subsidios y al género al que pertenecen los estímulos, de ahí que le resulten aplicables a los subsidios las disposiciones referidas a los estímulos. Así, por ejemplo, el art. 25 del CFF señala que los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, siempre que presenten aviso ante las autoridades fiscales competentes en materia de estímulos fiscales, además de cumplir con los demás requisitos fiscales que, en su caso, se establezcan en las disposiciones fiscales que otorguen los estímulos. Los subsidios pueden crearse directamente en una ley, o pueden ser establecidos por el Ejecutivo, cuando haya una ley que lo autorice, por ejemplo, en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2011, en materia de estímulos fiscales, se establece en el numeral.

2.14. Compensación de créditos

La compensación es un modo de extinción de las obligaciones, opera ante la existencia de dos sujetos que simultáneamente son deudores uno del otro, extinguiéndose sus respectivas obligaciones hasta la concurrencia del valor correspondiente. En términos del art. 23 del CFF los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo

a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que realicen la compensación deberán presentar un aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique; actualmente este aviso puede presentarse vía internet. A modo de sanción, si el contribuyente hace una compensación que no proceda, se le cobrarán recargos, actualizando además las cantidades correspondientes por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada. Cabe la posibilidad de que las autoridades fiscales compensen de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto de devoluciones fiscales que correspondan al contribuyente, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación. El hecho de que el CFF atribuya como potestad discrecional la aplicación de la compensación en este tipo de situaciones, crea un panorama de incertidumbre, puede hacerlo o no, además de que previamente se le debería tomar opinión al contribuyente afectado.

Contribución pagada

El pago produce el efecto de liberar al deudor, extinguiéndose el adeudo principal. Una vez satisfecha la obligación se agota el derecho del acreedor y se cancela el crédito, la eficacia extintiva del pago depende únicamente de su correspondencia con la obligación tributaria principal.

Acreditamiento

Las normas jurídicas tributarias en México carecen de una definición de acreditamiento, aunque si se refieren en múltiples ocasiones a esta figura. El acreditamiento consiste en disminuir una cantidad pagada de otra para determinar una contribución. Como se puede apreciar, el acreditamiento no es una forma de extinguir obligaciones fiscales sustantivas, sino un elemento más para cuantificar, teniendo como característica el ser un monto a reducir o sustraer del importe tributario. Es importante destacar la diferencia entre la compensación y el acreditamiento, mientras que en la compensación deben presentarse saldos a favor y a cargo de una misma persona, en el acreditamiento no sucede así. Un ejemplo para ilustrar el acreditamiento tributario, se encuentra en la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE), las personas que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y deban pagar este impuesto mediante la presentación de declaraciones, podrán acreditar el impuesto del 3%, efectivamente pagado, contra el impuesto sobre la renta a cargo en dicho ejercicio.

Caducidad

La caducidad consiste en la extinción del derecho del fisco para determinar y por ende exigir contribuciones. La siguiente tesis jurisprudencial emitida por el Poder Judicial Federal, detalla los aspectos correspondientes a la caducidad en materia fiscal, haciendo hincapié en que se trata de una institución propia del Derecho adjetivo, que tiene que ver con procesos y procedimientos, y no pertenece al ámbito del Derecho fiscal sustantivo, aunque a menudo se le asocia o se le confunde con la figura de la prescripción: La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el

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

Prescripción

Es la extinción de la obligación tributaria por el simple transcurso del tiempo. Al entenderse prescrita una obligación, el acreedor no tendrá ya el derecho a cobrarla. El CFF ha establecido en su artículo 146, un término de cinco años para que opere la prescripción de los créditos fiscales; el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Asimismo, se interrumpirá el plazo de cinco años cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. Es interesante la tesis aislada que ha emitido el Poder Judicial de la Federación sobre el tema de la interrupción de la prescripción de los créditos fiscales y, por su importancia, se transcribe: PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. LA NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO DE PAGO COMBATIDA NO INTERRUMPE EL PLAZO PARA QUE OPERE AQUÉLLA (INTERPRETACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2ª/J. 141/2004). En la jurisprudencia por contradicción de tesis 2ª/J. 141/2004, de rubro: “PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PLAZO SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO, AUN CUANDO SEA DECLARADA SU NULIDAD POR VICIOS FORMALES”, publicada en la página 377, Tomo XX, octubre de 2004, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, y en la ejecutoria de la que derivó, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el plazo de la prescripción previsto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación se interrumpe con cada gestión de cobro que la autoridad hacendaria notifique o haga saber al contribuyente, aun cuando esa actuación haya sido combatida y declarada nula para efectos, por contener algún vicio de carácter formal, dado que “el acto fundamental

que da lugar a la interrupción del plazo de la prescripción lo es la notificación, por la cual se hace saber al deudor la existencia del crédito.

2.15. Condonación de multas

Por principio, es incompatible la indisponibilidad de los créditos fiscales por parte de las autoridades fiscales y la condonación como forma de extinción de las obligaciones. No obstante, en ocasiones la necesidad de condonar o perdonar un crédito fiscal puede sustentarse en una causa de justicia. Tratándose de créditos fiscales, como es el importe de las multas tributarias, es necesario que la ley autorice al sujeto activo para que a través de actos administrativos oportunos pueda remitir un adeudo fiscal, ya que el único facultado para condonar es el acreedor de la obligación. De este modo el art. 74 del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de condonar el importe de las multas fiscales, en los términos siguientes: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente.

2.16. Cancelación de créditos fiscales

El art. 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, establece que: Se faculta a las autoridades fiscales para que lleven a cabo la cancelación de los créditos fiscales cuyo cobro les corresponda efectuar, en los casos en que exista incosteabilidad. Para que un crédito se considere incosteable, la autoridad fiscal evaluará los siguientes conceptos: monto del crédito, costo de las acciones de recuperación, antigüedad del crédito y probabilidad de cobro del mismo. La Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria establecerá, con sujeción a los lineamientos establecidos en los párrafos primero, segundo y cuarto de este artículo, el tipo de casos o supuestos en que procederá la cancelación a que se refiere este artículo. La cancelación de los créditos a que se refieren los párrafos anteriores de este artículo no libera de su pago.

La causa ha sido definida como la circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de la verificación de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria. Es decir, la causa es el fin económico y social reconocido en el Derecho. También se le identifica con los beneficios que los particulares obtienen a cambio del pago de contribuciones. Si se le concediera a la causa la categoría de elemento de la obligación, en su determinación se debería tomar la medida en que el particular fue beneficiado, pero esto no es así, luego entonces la causa no es un elemento fundamental de la obligación, además la ley es la única fuente de la obligación tributaria principal. La teoría de la causa tuvo sus adeptos entre la doctrina tributarista que recibió una gran influencia de las teorías contractualistas de Derecho privado.

CAPÍTULO 3. La Administración de las Contribuciones Federales

3.1. Contribuciones Federales

El concepto de contribuciones federales hace referencia a aquellos aportes que hacen los ciudadanos del país como una forma de cumplir con sus obligaciones y de esta manera poder acceder a los derechos y beneficios que imparte el Estado como una forma de utilizar estos recursos otorgados por la población.

Según la definición exacta, las contribuciones federales son aquellos ingresos de carácter fiscal y estatal cuyo objetivo es el de solventar los gastos públicos. A partir del pago de estos impuestos y de otros tributos, el Estado toma medidas que permitan cumplir con los gastos de la administración pública ya sea en el área de salud y educativo, así como otros programas que otorgan beneficios a la ciudadanía. Tienen su origen histórico en el poder del imperio del Estado (facultad del Estado Romano), que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometiénolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

3.2 Impuestos federales

Los impuestos federales son los tributos básicos aplicables en todo el territorio nacional, con los que debe cumplir de forma obligatoria la mayoría de los contribuyentes mexicanos y de los residentes extranjeros que ejerzan una actividad económica dentro del país.

3.3. Impuesto sobre la renta

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto general, personal y directo que grava los ingresos de las personas físicas y morales. Fue introducido en México en 1925 y se rige por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sujetos Los sujetos del ISR son todas las personas físicas y morales, en los siguientes casos: Residentes en México

cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza, respecto de todos sus ingresos Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional Como se advierte, los sujetos son las personas que perciben ingresos, ya sea que se trate de residentes en México; o de residentes en el extranjero pero con fuente de riqueza en el país, a través de un establecimiento permanente o no.

Objeto

El objeto del ISR son los ingresos que perciben las personas en efectivo, en especie o en crédito. En el caso de las personas morales, se trata de los ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

En el caso de las personas físicas, son los ingresos provenientes de: salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; actividades empresariales y profesionales; arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de bienes inmuebles; enajenación de bienes; enajenación de acciones en bolsa de valores; adquisición de bienes; obtención de premios; dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; y demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Base

La base del ISR es el resultado de la suma de los ingresos percibidos objeto del impuesto, menos las deducciones, o cualquier otra figura sustractiva que establezca la ley.⁵ Es decir, la base del ISR no se constituye por los ingresos brutos, sino que se disminuye con las deducciones que correspondan.

Estas deducciones dependen del régimen fiscal (conjunto de derechos y obligaciones que surgen del desarrollo de una determinada actividad económica) al que se pertenezca. Así, por ejemplo, las personas físicas tienen distintas deducciones que las personas morales. De igual forma, las personas físicas que

pagan impuestos bajo el régimen de actividades profesionales tienen distintas deducciones que las que pagan bajo el régimen de sueldos y salarios.

Tasa

La tasa de ISR para las personas morales es de 30%, mientras que, para las personas físicas, varía dependiendo del límite inferior en que se ubique la base, que puede ir desde el 1.92% al 35%. Así, la tasa de ISR para las personas físicas es conforme a la siguiente tabla:

Algunas excepciones son la obtención de ingresos de premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, en donde la tasa es del 1% sobre el valor del premio, o de 21% en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local a una tasa de más de 6% sobre los premios; y de enajenación de acciones en bolsa, que tiene una tasa del 10%.

3.4 Personas morales

Es una personalidad jurídica conformada por personas físicas y/o morales que se unen para la realización de un fin colectivo. Son entes creados por el derecho, no tienen una realidad material o corporal, sin embargo, la ley les otorga capacidad jurídica para tener derechos y obligaciones. Las 7 sociedades mercantiles que existen en México para crear una empresa son personas morales.

Régimen general

Es aquel que se aplica a las sociedades que realicen actividades lucrativas, como son las sociedades mercantiles (sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada), sociedades civiles, instituciones de crédito (casas de bolsa y bancos) y organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios.

Régimen opcional para grupos de sociedades

Principalmente este régimen permite que un grupo de sociedades encabezado por una sociedad integradora difiera parte del impuesto sobre la renta causado por cada una de las sociedades del grupo hasta por un plazo de tres años.

Regímenes de coordinados por actividades de auto transporte terrestre y de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

Es el régimen en el que tributan las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, de la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes (personas físicas o morales) realicen las mismas actividades o actividades complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos y terrenos, relacionados con dichas actividades.

Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas Es un derecho constitucional que tienen los trabajadores para recibir una parte de las ganancias que obtiene una empresa o un patrón por la actividad productiva o los servicios que ofrece en el mercado.

A más tardar el 30 de mayo en el caso de los trabajadores que laboran para una persona moral (empresa), mientras que las personas que trabajan para una persona física (patrón), deberán recibir el pago a más tardar el 29 de junio.

A) Los trabajadores participarán en las utilidades del patrón de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (el cual a la fecha asciende al 10% de las utilidades netas).

B) La utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales. La primera parte se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.

C) Se considera como salario la cantidad que perciba el trabajador en efectivo por cuota diaria. Cuando la retribución sea variable, se tomará como salario el promedio de las percepciones obtenidas en el año.

3.5. Personas morales con fines no lucrativos

Son aquellas personas morales que no persiguen fines de lucro, por ejemplo: sociedades de inversión, administradoras de fondos para el retiro, sindicatos, cámaras de comercio e industria, colegios de profesionales, instituciones de asistencia o beneficencia, asociaciones civiles sin fines de lucro.

3.6. Personas físicas

En términos fiscales, una persona física es quien realiza cualquier actividad económica (vendedor, comerciante, empleado, profesionista, etcétera), el cual tiene derechos y obligaciones ante el Estado.

Asalariados y equiparables

EL SAT nos dice que los Asalariados son: Las personas físicas que perciben salarios y demás prestaciones derivadas de un trabajo personal subordinado a disposición de un empleador, incluyendo la participación de utilidades y las indemnizaciones por separación de su empleo.

Actividades empresariales y profesionales. Regímenes ordinarios y de incorporación fiscal

En este régimen se encuentran registrados aquellos contribuyentes que tienen tiendas de abarrotes, carnicerías, papelerías, o bien son tianguistas, locatarios de mercados, vendedores sin local fijo, taxistas, plomeros, herreros, carpinteros, peluqueros, entre otros.

El Régimen de Incorporación Fiscal es para aquellas personas físicas con actividades empresariales que obtengan ingresos de hasta dos millones de pesos

anuales y que presenten el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT a más tardar el 31 de enero de 2022, manifestando que optan por continuar tributando en el RIF.

Adicionalmente, se pueden obtener ingresos por:

- Sueldos o salarios.
- Asimilados a salarios.
- Arrendamiento de casa habitación o local comercial.
- Intereses.
- Plataformas tecnológicas.

Lo anterior, siempre que el total de tus ingresos en su conjunto no excedan de dos millones de pesos al año.

Otros tratamientos según el tipo de ingreso percibido

Es aquel en el cual las personas físicas obtienen ingresos distintos a los correspondientes en los demás regímenes fiscales que existen para las personas físicas, como ingresos por deudas perdonadas, ganancias cambiarias, derechos de autor percibidos por otros, los provenientes de operaciones financieras derivadas, entre otros.

3.7 Residentes en el extranjero con fuentes de riqueza en territorio nacional

El Estado que acoge el principio de la fuente de riqueza somete a tributo todas las ganancias producidas dentro de su territorio, y son impuestas a residentes y no residentes. Normalmente se alude a este principio refiriéndose al país de origen o al país de la fuente en que se genera la riqueza.

Este principio es de carácter universal y en general todos los países lo aplican, por estar más ligado con la soberanía de un estado, ya que en el lugar en que se desarrollan los hechos u obtiene su ubicación la fuente de riqueza, se encuentra dentro del ámbito espacial de validez del orden jurídico.

3.8 Regímenes fiscales preferentes y a empresas multinacionales

De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, Capítulo I. De los regímenes fiscales preferentes de la LISR, contiene el esquema de pago del ISR de los residentes en México³³ por los ingresos sujetos a REFIPRES que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras.

3.9. Regímenes de estímulos fiscales en las leyes de ingresos de la federación y del impuesto sobre la renta

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta o al impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Para los efectos de este artículo, se considerarán como proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, las inversiones en territorio nacional, destinadas específicamente a la realización de una película cinematográfica a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización cinematográfica, así como los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para dicho objeto.

3.10 Impuesto al valor agregado

El IVA es un impuesto general e indirecto que se genera cada vez que se compra algún bien o servicio (con algunas excepciones), y grava todo valor que se agrega

a la mercancía en su proceso de producción. Esto se hace mediante la figura de la traslación, por la cual el sujeto del impuesto no sufre pérdida económica en virtud del impuesto, pues lo traslada a quien le presta un servicio o le vende un bien. Así, quien carga con el impuesto es el consumidor final. El IVA se estableció en México en 1980 y se rige por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sujetos

Los sujetos del IVA son las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Arrendamiento de bienes
- Importación de bienes y servicios.

Objeto

El objeto del IVA es gravar los actos o actividades arriba señalados; es decir, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el arrendamiento de bienes y la importación de bienes y servicios. El objeto material es el valor que se va agregando a los bienes o servicios en cada etapa de la cadena productiva.

Base

La base del IVA es el valor que la ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava. De manera general, la base del IVA es el valor de la operación.

Tasa

La tasa general del IVA es de 16%; asimismo, hay una tasa especial de 0% que se aplica mayormente a alimentos y medicinas.

Época de pago

El IVA se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto. El contribuyente debe pagar la diferencia entre el IVA por él retenido y

trasladado (el que él cobró) y el IVA que él pagó al adquirir bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad.

3.11 Impuesto especial sobre producción y servicios

Como su nombre lo indica, el IEPS es un impuesto especial que se aplica a la producción de ciertos bienes y a determinados servicios. Estos bienes y servicios, por lo general, causan un perjuicio social o su consumo no es deseado. Además, al igual que el IVA, es un impuesto que puede ser trasladado. El IEPS entró en vigor en México en 1980 y se rige por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Sujetos

Los sujetos del IEPS son las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades siguientes: La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la Ley del IEPS La prestación de los servicios señalados en la Ley del IEPS

Objeto

El objeto del IEPS es gravar la enajenación e importación de los siguientes bienes: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables; tabacos labrados, gasolinas y diésel, bebidas energizantes, bebidas con azúcares añadidos, combustibles fósiles, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico (densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos: botanas, productos de confitería, chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, y helados, nieves y paletas de hielo). El IEPS también tiene como objeto gravar los servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos

con alto contenido calórico. También se gravan los servicios de juegos de apuestas y sorteos, y los de telecomunicaciones.

Base

La base del IEPS es el valor del bien que se enajena o importa; o el valor del servicio que se presta. Por lo general, la base es la contraprestación, salvo en el caso de los cigarros, cuya base será el precio de venta al detallista (comerciante que vende al por menor). También puede constituir la base, en su caso, la cantidad de litros y la graduación alcohólica.

Época de pago

El IEPS se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto, excepto en caso de importación de bienes, que se paga conjuntamente con el impuesto general de importación.

3.12 Impuestos al comercio exterior

Los impuestos al comercio exterior tienen por objeto gravar la entrada y salida de mercancías del territorio aduanero, sin embargo, se requiere que éstas sean destinadas a algunos de los regímenes aduaneros que establezca la Ley Aduanera y se encuentren sujetos al pago de dichos impuestos.

3.13. Impuesto sobre automóviles nuevos

El ISAN es un impuesto especial al consumo que grava la enajenación de automóviles nuevos de producción nacional, así como la importación definitiva de automóviles cuyo año modelo corresponde al año modelo en que se efectúa la importación, o a los 10 años modelo inmediatos anteriores. El ISAN fue introducido en México en 2005 y se regula por la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Sujetos

Los sujetos del ISAN son aquellos que:

- Enajenen automóviles nuevos (enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos).
- Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Objeto

El objeto del ISAN es gravar la enajenación e importación de automóviles nuevos.

Base

La base del ISAN es el precio de venta, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, cobrado al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor o comerciante autorizado en el ramo de vehículos, sin tomar en cuenta los descuentos, rebajas y bonificaciones.

Tasa

Época de pago

El ISAN se calcula por ejercicios fiscales, excepto en el caso de las importaciones. Los contribuyentes realizan pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentan en las oficinas autorizadas, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

El ISAN es un impuesto anual por lo que se paga mediante declaración, los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal, excepto en el caso de las importaciones, que se paga en la aduana conjuntamente con el impuesto general de importación. Lo anterior sin perjuicio de que se tengan que realizar pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada mes, respecto de las enajenaciones del mes anterior. Los pagos provisionales se deducen del pago anual definitivo.

3.14. Impuesto sobre servicios expresamente de interés público

En los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la nación. El impuesto a que esta Ley se refiere grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del domino directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley. El objeto del impuesto comprenderá:

- a) Los pagos al concesionario;
- b) Los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios;
- c) Los pagos a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario.

3.15. Impuestos previstos en la ley de ingresos sobre hidrocarburos

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público y tiene por objeto establecer:

- I. El régimen de los ingresos que recibirá el Estado Mexicano derivados de las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos que se realicen a través de las Asignaciones y Contratos a que se refieren el artículo 27, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley de Hidrocarburos, así como las contraprestaciones que se establecerán en los Contratos;
- II. Las disposiciones sobre la administración y supervisión de los aspectos financieros de los Contratos, y
- III. Las obligaciones en materia de transparencia y rendición de cuentas respecto de los recursos a que se refiere el presente ordenamiento.

Artículo 2.- Sin perjuicio de las demás obligaciones fiscales de los Contratistas y Asignatarios, el Estado Mexicano percibirá ingresos por las actividades de Exploración y Extracción de Hidrocarburos conforme a lo siguiente:

Por Contrato, las Contraprestaciones establecidas a favor del Estado en cada Contrato de conformidad con esta Ley;

II. Por Asignación, los derechos a que se refiere el Título Tercero de esta Ley, y III. El impuesto sobre la renta que causen los Contratistas y Asignatarios por las actividades que realicen en virtud de un Contrato o una Asignación. Los ingresos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo serán recibidos por el Fondo Mexicano del Petróleo, conforme a lo señalado en esta Ley, en cada Contrato y en las demás disposiciones aplicables. Dichos ingresos se exceptúan de las reglas de concentración contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal de que se trate y demás disposiciones jurídicas aplicables.

6.2.8.1 Impuestos sobre la renta por la que se genere de las asignaciones y contratos

Artículo 33.- Los actos o actividades que causen el impuesto al valor agregado por los que se deban cubrir las Contraprestaciones que se establezcan en los Contratos a que se refiere el presente Título, se sujetarán a la tasa 0% para los efectos del impuesto mencionado. Lo dispuesto en el presente párrafo no será aplicable a otro tipo de contratos u operaciones que celebren con terceros las partes que intervengan en los Contratos mencionados.

Artículo 34.- En los casos en que se pretendan celebrar Contratos diferentes a los señalados en la presente Ley, la Secretaría determinará las Contraprestaciones correspondientes, de entre las previstas en este ordenamiento o una combinación de las mismas, buscando siempre la maximización de los ingresos de la Nación.

En los Contratos formalizados por la Comisión Nacional de Hidrocarburos a que hace mención el primer párrafo de este artículo, todos los recursos derivados de la comercialización de la Producción Contractual que conforme al Contrato le corresponda al Estado, serán entregados al Fondo Mexicano del Petróleo, quien pagará las Contraprestaciones al Contratista de conformidad con lo establecido en el Contrato.

Cuando una empresa productiva del Estado que sea Contratista por virtud de la migración de una Asignación pretenda asociarse con terceros para la ejecución de un Contrato, la Secretaría estará facultada para establecer las condiciones económicas relativas a los términos fiscales del Contrato, así como las variables de

adjudicación para la licitación de la asociación o cesión, según corresponda, y fijará las condiciones fiscales mínimas a observar en la licitación que garanticen que los ingresos para el Estado no sean inferiores a los que se hubieran obtenido bajo el Contrato original.

3.16. Impuestos por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos

Los impuestos por actividad de exploración y extracción de hidrocarburos es un pago a favor del Estado de forma mensual por cada Km² de área contractual, 1,500 pesos por Km² en fase de exploración y 6,000 pesos por Km² en fase de extracción. La Utilidad Operativa asociada a los contratos de licencia será el resultado de disminuir del valor contractual de los hidrocarburos, las regalías pagadas y los costos y gastos incurridos en el periodo.

El Bono a la firma, la Tasa al Valor Contractual de los Hidrocarburos, así como una fórmula específica para determinar los precios contractuales de los hidrocarburos no se define de forma concreta en la LISH, sino que quedan sujetos a lo que se estipule en cada contrato.

3.17. Derechos federales

Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. La ley federal a principios del período nacional estaba limitada tanto por la Constitución de los Estados Unidos como por las percepciones de lo que los políticos de la época de la fundación pensaban que debía ser una ley federal. En el momento de la ratificación

de la Constitución, la mayoría de los estadounidenses entendían que la Constitución creaba un gobierno de poderes limitados.

Derechos por presentación de servicios; lo más relevantes desde el plano de la actividad económica. Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio. Cuando se concesione o autorice que la prestación de un servicio que grava esta Ley, se proporcione total o parcialmente por los particulares, deberán disminuirse el cobro del derecho que se establece por el mismo en la proporción que represente el servicio concesionado o prestado por un particular respecto del servicio total.

Las cuotas de los derechos que se establecen en esta Ley se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Esta actualización entrará en vigor a partir del primero de enero del siguiente ejercicio fiscal a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada, se considerará el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado.

Los derechos que se adicionen a la presente Ley o que hayan sufrido modificaciones en su cuota, se actualizarán en el mes de enero del ejercicio fiscal en que se actualicen las demás cuotas de derechos conforme al párrafo anterior, considerando solamente la parte proporcional del incremento porcentual de que se trate, para lo cual se considerará el periodo comprendido desde el mes en que entró en vigor la adición o modificación y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado en el párrafo anterior. Para las actualizaciones subsecuentes del mismo derecho, las cuotas de los derechos a que se refiere este párrafo, se actualizarán conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización, o bien, el del mes anterior a aquél en que entró en vigor la adición o modificación a que se refiere el párrafo anterior. El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación el factor de actualización a que se refieren los párrafos anteriores. Las cantidades que se señalan como límites mínimos o máximos para la determinación de los derechos a que se refiere esta Ley, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda de los derechos a que hace referencia el presente artículo.

Cuando de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal u otras disposiciones, los servicios que presta una dependencia de la administración pública centralizada o un organismo descentralizado, pasan a ser proporcionados por otra dependencia u organismo, se entenderá que las disposiciones señaladas en esta Ley para aquéllos se aplicarán a éstos, así como cuando cambien de nombre los registros o padrones que conforman el servicio o la Ley que lo establece, se seguirán pagando los derechos correspondientes conforme a los preceptos que los establecen.

La actualización de las cuotas de los derechos se calculará sobre el importe de las cuotas vigentes. Las cuotas de los derechos que contengan tasas sobre valor no se incrementarán mediante la aplicación de los factores a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público elaborará y distribuirá, mediante folletos, los textos de la Ley.

Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio publico de la nación; los de mayor significado financiero e importancia para las actividades económicas.

Las personas físicas y las morales pagarán los derechos que se establecen en esta Ley en las oficinas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El pago de los derechos que establece esta Ley deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios o previo al uso, goce, explotación o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior.

Cuando no se compruebe que el pago de derechos se ha efectuado previamente a la prestación del servicio o del uso, goce o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación y se trate de derechos que deban pagarse por anticipado, el servicio, uso, goce o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación no se proporcionará.

Cuando el pago de derechos deba efectuarse con posterioridad a la prestación del servicio por tratarse de servicios continuos o porque así se establezca, éste dejará de prestarse si no se efectúa dicho pago.

Los servidores públicos encargados de la prestación de los servicios, así como de la administración de los bienes del dominio público de la Nación que regula esta Ley, serán responsables de la vigilancia del pago y, en su caso, del cobro y entero de los derechos previstos en la misma. La omisión total o parcial en el cobro y entero de los derechos, afectará el presupuesto de la dependencia o entidad en un equivalente a dos veces el valor de la omisión efectuada, sin perjuicio de las demás sanciones establecidas en otras Leyes para los citados servidores públicos.

No podrán realizarse convenios ni acuerdo alguno donde se autorice el manejo y administración de los recursos provenientes de los cobros que establece esta Ley, salvo lo previsto en la misma y en los Convenios de Coordinación en materia de Administración de Ingresos Federales, que el Gobierno Federal celebre con las Entidades Federativas. Cuando los derechos a que se refiere esta Ley se incrementen en cantidades equivalentes a gastos y viáticos, en ningún caso el

personal oficial que preste el servicio podrá cobrarlos directamente de los particulares.

Cuando el contribuyente realice el pago de los derechos y por causas imputables al mismo, la autoridad no pueda realizar la prestación del servicio u otorgar el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación durante el mes inmediato posterior a dicho pago, el contribuyente pagará la diferencia que resulte a su cargo derivado de los incrementos de los derechos que haya en dicho período, salvo en aquellos casos en que la Ley establezca otro período.

En el supuesto de que el contribuyente no haga la presentación de los comprobantes de pago en los plazos que señala esta Ley, la dependencia prestadora del servicio o del uso, goce o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación, dejará de proporcionarlos.

3.18 Derechos derivados de las asignaciones de hidrocarburos

La presente Ley es reglamentaria de los artículos 25, párrafo cuarto; 27, párrafo séptimo y 28, párrafo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Hidrocarburos. Corresponde a la Nación la propiedad directa, inalienable e imprescriptible de todos los Hidrocarburos que se encuentren en el subsuelo del territorio nacional, incluyendo la plataforma continental y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, en mantos o yacimientos, cualquiera que sea su estado físico.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán yacimientos transfronterizos aquéllos que se encuentren dentro de la jurisdicción nacional y tengan continuidad física fuera de ella. También se considerarán como transfronterizos aquellos yacimientos o mantos fuera de la jurisdicción nacional, compartidos con otros países de acuerdo con los tratados en que México sea parte, o bajo lo dispuesto en la Convención de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar.

3.19 Derecho por la utilidad de compartida

Artículo 39.- Los Asignatarios pagarán anualmente el derecho por la utilidad compartida aplicando una tasa del 65% a la diferencia que resulte de disminuir del valor de los Hidrocarburos extraídos durante el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo el consumo que de estos productos efectúe el Asignatario, así como las mermas por derramas o quema de dichos productos, las deducciones permitidas en el artículo 40 de esta Ley. El derecho a que se refiere este artículo se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Artículo 40.- Para la determinación de la base del derecho por la utilidad compartida, serán deducibles los siguientes conceptos:

- I. El 100% del monto original de las inversiones realizadas para la Exploración, recuperación secundaria y el mantenimiento no capitalizable, en el ejercicio en el que se efectúen;
- II. El 25% del monto original de las inversiones realizadas para el desarrollo y extracción de yacimientos de Petróleo o Gas Natural, en cada ejercicio;
- III. El 10% del monto original de las inversiones realizadas en infraestructura de Almacenamiento y transporte indispensable para la ejecución de las actividades al amparo de la Asignación, como oleoductos, gasoductos, terminales o tanques de Almacenamiento, en cada ejercicio;
- IV. Los costos y gastos, considerándose para tales efectos las erogaciones necesarias para la extracción de los yacimientos de Petróleo o Gas Natural determinados de conformidad con las Normas de Información Financiera Mexicanas, excepto las inversiones a que se refieren las fracciones I, II y III de este artículo. Los únicos costos y gastos que se podrán deducir serán los de Exploración, transportación o entrega de los Hidrocarburos. Los costos y gastos se deducirán cuando hayan sido efectivamente pagados en el periodo al que corresponda el pago, y

V. El derecho de extracción de hidrocarburos señalado en el artículo 44 de la presente Ley, efectivamente pagado durante el periodo que corresponda.

Las deducciones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo deberán ser ajustadas conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. El monto original de las inversiones a que se refieren las fracciones I a III de este artículo comprenderá, además del precio de las mismas, únicamente los impuestos al comercio exterior efectivamente pagados con motivo de tales inversiones.

La deducción del monto original de las inversiones se podrá iniciar a partir de que se realicen las erogaciones por la adquisición de las mismas o a partir de su utilización. En ningún caso las deducciones por dichas inversiones, antes de realizar el ajuste a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, rebasarán el 100% de su monto original.

3.20 Derecho de extracción de hidrocarburos

Artículo 44.- El Asignatario estará obligado a pagar mensualmente el derecho de extracción de hidrocarburos, aplicando la tasa que corresponda de conformidad con las fracciones I a III de este artículo al valor del Hidrocarburo de que se trate extraído en el mes. Las tasas se determinarán empleando los precios de los Hidrocarburos en dólares por unidad, según corresponda, conforme a lo siguiente: I. Al valor del Petróleo, se le aplicará la siguiente tasa:

a) Cuando el precio del Petróleo sea inferior a 48 dólares de los Estados Unidos de América por Barril, de 7.5%, y

b) Cuando el precio del Petróleo sea mayor o igual a 48 dólares de los Estados Unidos de América por Barril:

Tasa= [(0.125 x precio del Petróleo) + 1.5] % II. Al valor del Gas Natural, se le aplicará la siguiente tasa:

a) Cuando se trate de Gas Natural Asociado:

Tasa = Precio del Gas Natural 100 b) Cuando se trate de Gas Natural No Asociado:

i. Cuando el precio del Gas Natural sea menor o igual a 5 dólares de los

Estados Unidos de América por millón de BTU, de 0%; ii. Cuando el precio del Gas Natural sea mayor a 5 y menor a 5.5 dólares de los Estados Unidos de América por millón de BTU:

Tasa = $[(\text{Precio del Gas Natural} - 5) \times 60.5] \% \text{ Precio del Gas Natural}$ iii. Cuando el precio del Gas Natural sea mayor o igual a 5.5 dólares de los Estados Unidos de América por millón de BTU:

Tasa = $\text{Precio del Gas Natural} / 100$ III. Al valor de los Condensados se le aplicará la siguiente tasa:

- a) Cuando el precio de los Condensados sea inferior a 60 dólares de los Estados Unidos de América por Barril, de 5%, y
- b) Cuando el precio de los Condensados sea mayor o igual a 60 dólares de los Estados Unidos de América por Barril: Tasa = $[(0.125 \times \text{Precio de los Condensados}) - 2.5] \%$

Para la determinación de las tasas para el cálculo del derecho a que se refiere este artículo se deberán considerar los efectos de las variaciones en el Índice de Precios al Productor de los Estados Unidos de América o el que lo sustituya. Para ello, la Secretaría se sujetará a los lineamientos que para este propósito emita, los cuales deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación.

3.21. Derecho de exploración de hidrocarburos

Artículo 45.- El Asignatario estará obligado al pago mensual del derecho de exploración de hidrocarburos, por la parte del Área de Asignación que no se encuentre en la fase de producción, de conformidad con las siguientes cuotas:

- I. Durante los primeros 60 meses de vigencia de la Asignación 1,150 pesos por kilómetro cuadrado
- II. A partir del mes 61 de vigencia de la Asignación y en adelante 2,750 pesos por kilómetro cuadrado.

Las cuotas del derecho de exploración de hidrocarburos se actualizarán cada año en el mes de enero, de acuerdo a la variación en el Índice Nacional de Precios al Consumidor en el año inmediato anterior.

Contraprestaciones pecuniarias a favor de la federación en los contratos sobre hidrocarburos

Artículo 21.- En los Contratos de servicios de Exploración y Extracción de Hidrocarburos, los Contratistas entregarán la totalidad de la Producción Contractual al Estado y las Contraprestaciones a favor del Contratista serán siempre en efectivo y se establecerán en cada Contrato considerando los estándares o usos de la industria. Lo dispuesto en los artículos 23 y 24 de la presente Ley no será aplicable a los Contratos de servicios.

Artículo 22.- Las Contraprestaciones a favor del Contratista establecidas en los Contratos de servicios se pagarán por el Fondo Mexicano del Petróleo con los recursos generados por la comercialización de la Producción Contractual que derive de cada Contrato de servicios.

CAPÍTULO 4. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

4.1 Aspectos Generales

Al adentrarnos al análisis de la potestad tributaria que el Estado tiene para imponer gravámenes a sus gobernados a través de Normas Jurídicas, nos encontramos ante el nacimiento de una obligación *ex lege*, esto es; la obligación tributaria inicia invariablemente por disposición de una ley que establece una relación Jurídica-Tributaria cuyo origen es, un hecho imponible y un hecho generador.

Por lo anterior, resulta importante conocer que el hecho imponible se origina de acuerdo con los términos establecidos en los ordenamientos jurídicos y es la consecuencia de una situación jurídica que el legislador determinó en las leyes fiscales para que al momento de llevarse a cabo dé origen a una obligación tributaria conforme a los elementos esenciales de las contribuciones (objeto, sujeto, base, tasa o tarifa); mientras que el hecho generador es la simple conducta realizada por el sujeto señalado por la norma legal que conlleva a una obligación tributaria en general.

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal y, en palabras de de la Garza, es "el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo". El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria. Coincidimos con *Margáin* al distinguir diversas clases de pago, a saber: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

1).- El pago liso y llano. Es aquel que van a realizar los contribuyentes mediante la obtención de líneas de captura con oficina exactora de las autoridades fiscales,²⁰

²⁰ En el caso del Servicio de Administración Tributaria, esto se obtiene con la Administración General de Recaudación y en algunos casos con la Administración General de Servicios al Contribuyente

debiendo proceder a realizar el pago en el portal bancario correspondiente. Es importante señalar que las líneas de captura referidas tienen una temporalidad corta, ya que en los términos de los artículos 6, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación, todos los meses se deben realizar ajustes por inflación y, en su caso, de la acusación de recargos por mora o prórroga.

Este tipo de pago se realiza motu proprio o en algunos casos, una vez que se ha iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, previsto en el capítulo III, del título V, del Código Fiscal de la Federación, pero sin que tenga que rematar bienes, transferir fondos de las cuentas bancarias del contribuyente ni mediante la intervención a la negociación.

Es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entero al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda. El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que efectúa el entero, quien, desde luego, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente; surge entonces una obligación de reembolso a cargo del fisco, regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o sea, surge una obligación en la cual el acreedor o sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.

2).- El pago coaccionado

Se da en el marco del procedimiento administrativo de ejecución que se inicia conforme al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. No agotaremos este tema, por ser una cuestión de estudio específico la facultad de cobro coactiva, sin embargo, es importante mencionar que el pago puede ser obtenido por la autoridad aun en contra de la voluntad del contribuyente, ya sea mediante el remate de bienes,

intervención a la caja o a la negociación, o bien, mediante la transferencia de los fondos de las cuentas bancarias de los contribuyentes.²¹

3).- Pago en garantía.

Es el que realiza el particular, sin que exista, obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley. Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte, en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía.

4).- Pago bajo protesta.

Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

En México, el Código Fiscal de la Federación de 1966 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía” Podrá hacerse el pago de créditos fiscales ‘bajo protesta’ cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.”

El actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, periodos disposiciones del Artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta. El segundo párrafo del Artículo 22 mencionado prevé que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en el cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado

²¹ Véase Artículos 156 bis y 156 ter del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.).

insubsistente; el cuarto párrafo del mismo Artículo establece que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. Decimos que hay reconocimiento parcial del pago bajo protesta porque las dos disposiciones del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.²²

Mencionadas únicamente se refieren al caso de pago de un crédito determinado por la autoridad cuando hay inconformidad con el mismo y se hacen valer los medios de defensa legalmente establecidos, pero no prevén la hipótesis de inconformidad con un crédito autodeterminable respecto del cual también se hagan valer los medios de defensa legalmente establecidos, como sí lo hacía el Código anterior.²³

Por otro lado, y como lo reconoce el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene resolución definitiva favorable a sus intereses se considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución del pago, es decir, surgirá la obligación de reembolso antes mencionada. Desde luego, en este caso el pago de lo indebido no se origina en un error del contribuyente.

5).- Del Pago provisional.

Es el que deriva de una autodeterminación, Sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este paso, el contribuyente durante su ejercicio, fiscal realiza

²² Artículo 25 Código Fiscal de la Federación (C.F.F.).

²³ Artículo 22 Código Fiscal de la Federación (C.F.F.).

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

6) Pago definitivo.

Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva ara el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuanta de su adeudo y el fisco la acepta tal Y como se le presentas aceptando, en principio, que el pago es correcto,⁶ La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no solo en relación con este pago, sino en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo que comentamos. Ejemplos de este tipo de pago los tenemos en los artículos 13 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

7) Pago de anticipos.

Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tornará, en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del

contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta. Como ejemplo podemos citar al pago previsto por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

8) Pago extemporáneo.

Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

Las formas de pago que admite nuestra legislación son efectivo y especie. Conforme a la ley, efectuar el pago mediante giros postales, telegráficos o bancarios, cheque, bonos de la Tesorería de la Federación, bonos o cupones de la deuda pública; certificados de la Tesorería, certificados de devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFI), se considera pago en efectivo, pues todos estos documentos representan un valor monetario. Actualmente, el único impuesto que se paga en especie es el impuesto a la producción de oro que se paga entregando oro a las oficinas recaudadoras

Se sostiene que el pago de la obligación también puede hacerse con timbres fajillas, marbetes y otros signos semejantes que expide la autoridad hacendaria, si embargo, consideramos que el tributo no se paga con esos timbres, marbetes etcétera, sino que se paga en efectivo, aun antes de que nazca la obligación fiscal % esos objetos únicamente sirven para acreditar el pago efectuado. ²⁴

⁶ bis Artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁷ Artículo 17A al 21 del código Fiscal de la Federación.

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

La declaración es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.

La liquidación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que bate la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allegan

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

La retención es la determinación y descuento del importe del crédito fiscal a carga del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer quien paga una deuda, sobre el monto de la misma.

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

La diferencia entre retención y recaudación consiste en que en la primera entre el retenedor y el causante hay una relación de acreedor y deudor y en la segunda no existe esa relación. Por ello es que en la retención hay un descuento en el pago y en la recaudación hay un cobro.

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

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio; sin embargo, el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora que corresponda. En México se ha autorizado a las oficinas bancarias a recibir los pagos por concepto de tributos, cuyo importe es entregado por la institución de crédito a la autoridad hacendaría y en algunos casos se permite enriar el pago por correo.

4.2. Compensación

Rafael de Pina define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra. De acuerdo con la anterior definición, podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

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. La compensación implica en los términos de la teoría general de las obligaciones implica, según Pothier “la extinción de las deudas de dos personas de dos o más recíprocos derechos”.

En México se admite a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, dispone el Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán

optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios y bastará que ²⁵ efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales ⁹. El artículo 23 citado prohíbe compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas. Según el precepto legal en comentario, las autoridades fiscales también se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud de la cual se extinguen *ipso iure*, o sea de pleno derecho sin necesidad de declaración judicial, por ministerio de la ley dos deudas, hasta por el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente pueden efectuar la compensación de las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos, los adeudos, sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos del artículo 22 del mismo Código, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada, caso en el cual se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.²⁶

4.3. La Prescripción.

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las

⁸ *Elementos de Derecho Mercantil Mexicano Rafael de Pina Vara pdf* México, 1995

^{8 bis} Robert Joseph Pothier, Tratado de las obligaciones, Heliasta, Argentina, 1993, p. 389.

⁹ Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰ Ernesto Gutiérrez y González, Derecho de las obligaciones, 7ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 997.

formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos. El artículo 146 del (C.F.F.) prevé un mecanismo especial de extinción del crédito fiscal y, por lo tanto, de la deuda tributaria, consistente en la pérdida de la facultad para las autoridades fiscales que hagan exigible el crédito mediante el procedimiento administrativo de ejecución. El primer párrafo del artículo 146 del código tributario es claro y contundente: “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años”.

El texto transcrito no deja lugar a dudas: lo que trata la prescripción en materia tributaria es la extinción de la deuda tributaria. Debemos considerar que en este caso la referencia a crédito fiscal es precisamente al concepto jurídico-tributario previsto en el artículo 4º del mismo cff y no al concepto económico que ha sido introducido en las leyes fiscales y decretos en los últimos años, como el crédito fiscal que preveía la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como lo hemos manifestado en el primer apartado del presente capítulo. Otro concepto importante es considerar que la prescripción en materia fiscal es efectivamente un medio de extinción de la deuda tributaria, ya que expresamente lo señala así el artículo 146 del (C.F.F.), y no sucede, como en el derecho civil, que, si una obligación prescribe, se convierte entonces en una obligación natural. Respecto a la prescripción en materia civil,

Rico Álvarez y Garza Bandala señalan que “el derecho subjetivo que supone todo derecho personal tiene un lapso de tiempo en el cual debe ser ejercitado, pasado el cual, y ante la inactividad del acreedor, el ordenamiento positivo considera que la obligación ha quedado extinta por prescripción”.¹¹ A su vez, los mismos autores señalan que la obligación original se extingue, pero se convierte en una obligación natural.

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso,

por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos.

A su vez, los mismos autores señalan que la obligación original se extingue, pero se convierte en una obligación natural:

No queda pues ninguna duda de que la deuda se extingue, sin embargo se convierte en natural: efectivamente, nada impide que un deudor pague voluntariamente una deuda prescrita, y en ese caso, no habría pago de lo indebido, ni, por tanto, acción de repetición; pero esto no implica que la deuda civil subsista.¹²

A su vez, Borja Soriano citando a Hémard, señala que: En la obligación natural el acreedor está privado del derecho de exigir la ejecución; su derecho está desprovisto de sanción. Pero si el deudor ejecuta la obligación voluntariamente, no puede reclamar lo que ha entregado; la obligación natural sirve de base a un pago válido.¹³

4.4. La Caducidad

En el presente capítulo se ha analizado ya el tema de la diferencia entre la caducidad y la prescripción. La caducidad implica la pérdida, por el paso del tiempo y la inactividad de la autoridad fiscalizadora, de la facultad para determinar créditos fiscales, en los términos del artículo 67 del (C.F.F.) mientras que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal determinado ya sea por la autoridad fiscal o autodeterminado por el contribuyente. Una vez señalado lo anterior, es importante reiterar que la caducidad prevista en el artículo 67 del (C.F.F.) es una herramienta de seguridad jurídica para que los contribuyentes sepan que existe un tiempo en el que pueden ser sujetos al ejercicio de facultades de comprobación, lo cual abona a la seguridad jurídica, pero de ninguna forma se convierte en una forma de extinción de la deuda tributaria.

En todo caso podemos decir que la actualización de la caducidad implica la imposibilidad para poder dejar que nazca el crédito fiscal y, por lo tanto, la deuda tributaria. En nuestra opinión, la caducidad debe ser analizada dentro del tema de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues se trata de un requisito de procedibilidad de éstas, ya que, si bien se actualizó el supuesto de caducidad, también podrán ser ejercidas las facultades de las autoridades fiscales, éstas no podrán terminar en la determinación de un crédito fiscal. Lo anterior es así, toda vez que en el primer párrafo del artículo 67 del (C.F.F.) se indica lo siguiente:

“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años”.

Lo anterior implica, como ya lo habíamos mencionado en el primer apartado del presente capítulo, que la obligación fiscal no se extinga como tal, sino que se extingue la facultad de la autoridad

Acerca de la caducidad, Margáin nos dice que, en los últimos años, la doctrina y la legislación mexicana, así como nuestros tribunales, han introducido la figura procesal de la caducidad en relación con problemas de prescripción y que sobre todo esto, la doctrina extranjera es casi unánime en aceptar que este problema ha sido ya superado, pues el pretendido distingo entre prescripción y caducidad no existe, porque es totalmente extraño frente a la teoría de la obligación tributaria. Nos sigue diciendo el autor que dicha doctrina distinguía entre el Derecho a la determinación del crédito y el cobro del mismo¹⁴. En el primer caso, debería hablarse de caducidad y, en el segundo, de prescripción. Sin embargo, continua, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.

No estamos de acuerdo con la anterior tesis por considerar que se incurre en confusión. En efecto, desde luego la obligación fiscal no surge con la obligación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que hacen al sujeto coincidir con el hecho imponible, sin embargo, esto no es obstáculo para que se puedan distinguir perfectamente la obligación fiscal misma de la facultad de la autoridad fiscal para determinarla en cantidad líquida o exigirla al sujeto pasivo. En el primer caso, nos encontramos frente al fondo del asunto, la obligación en sí, en el segundo, estamos frente a circunstancias de carácter procedimental, es decir, frente a la facultad de actuar de la autoridad fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación, la prescripción está prevista como una norma de derecho sustantivo susceptible de extinguir la obligación fiscal por el solo transcurso del tiempo. En cambio, la caducidad, o extinción de facultades, como la llana el propio Código en el artículo 67, que la regula, está prevista como una norma Del Derecho Procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaría ha perdido, por el transcurso de tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones. Puede darse el caso de observar obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad. y que, sin embargo, no se han extinguido porque no lea operado la prescripción.¹⁵

En síntesis, podemos decir que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaría para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sanciona las infracciones cometidas. Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es. de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal

de la Federación prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.¹⁶

El plazo de la caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. En este último caso el plazo de diez años se computará partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Si posterior y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida, o sea, que ésta no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años, pero sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presente espontáneamente, exceda de diez años. No están comprendidas en esta hipótesis las declaraciones de pagos provisionales.¹⁷

El plazo de caducidad será de tres años en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción III, del mismo Código Fiscal de la Federación, es decir, la responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión; igualmente, la responsabilidad de la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, si la sociedad incurre en alguno de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se

efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya. Por lo que se refiere a la suspensión del plazo de la caducidad, sólo puede ocurrir cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

4.5. Condonación

Al hablar del sujeto activo señalamos que la principal atribución del Estado en el campo impositivo es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y que esta atribución es irrenunciable, salvo en casos excepcionales en que se presenten situaciones extraordinarias. La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendarla para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.

En materia de contribuciones, la hipótesis de condonación este prevista en el artículo 39, fracción 1 del Código Fiscal de la Federación, que en sea parte conducente establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En virtud de que la facultad que comentamos permite a la autoridad hacendarla declarar extinguidos créditos fiscales, la condonación opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la acusación de los tributos, sino

también en el campo de las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas, En este Caso la condonación no es la solución leal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el Cumplimiento de la obligación fiscal., cuando esa. Exigencia no es conveniente por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida. Económica del Estado: sino que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones, habida cuenta de la situación especial del infractor.

En materia de multas, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que dispone que la Secretaría de hacienda Crédito Público podrá condenar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, Dispone también este precepto que sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación. La condonación puede ser parcial o total: En el caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, a que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaria. En cambio, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; esto último en virtud de que, como ya hemos dicho, la condonación de multas tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor. Por todo lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

Para Arriola Vizcaíno, la condonación es una figura similar a la remisión de deuda del derecho civil.¹⁸, En el CFF no existe una definición de condonación, por lo que, para entenderlo, debemos recurrir en primer término a la definición gramatical. Para la Real Academia Española, condonar es “perdonar o remitir una deuda”.La

condonación implica un acto de liberalidad del acreedor para perdonar la deuda del sujeto pasivo, por lo que, en el derecho tributario, esta figura se da del lado del fisco, quien bajo ciertas circunstancias, siempre respaldadas en la ley o un decreto del Ejecutivo o del Congreso de la Unión, pueden extinguir el crédito fiscal. Es importante distinguir, una vez más, que se condonan créditos fiscales, lo que implica que fueron determinados por la autoridad fiscal mediante el ejercicio de facultades de comprobación o, en su caso, auto determinados por los propios contribuyentes, ya que, si se eximiera de la obligación de pago de contribuciones no liquidadas, entonces estaríamos en presencia de una exención. Sin pretender hacer un análisis exhaustivo ni casuístico de los diferentes tipos de condonación establecidos en el (C.F.F.), tenemos que, por un lado, en el artículo 39, fracción I, del referido código, el presidente de la República tiene facultades para condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar el pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

4.6. Cancelación.

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste de dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado, el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago o b) la prescripción.

La ley fiscal mexicana tiene esta orientación como se observa en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que establece que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por incosteabilidad en el

cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.²⁰.

Es común encontrar la cancelación por incobrable como una forma de extinción de los créditos fiscales; sin embargo, atinadamente Delgadillo Gutiérrez señala que en verdad no se trata de una forma de extinción de los créditos fiscales.,²⁰ sino que más bien se trata de un trámite administrativo para no tener un inventario de créditos fiscales cuya factibilidad de cobro es baja. La cancelación de los créditos fiscales en México se encuentra regulada en el artículo 146-A del (C.F.F.), el cual señala: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios”. En el mismo precepto se establecen los parámetros para considerar que un crédito se considera incosteable y también se prevén los lineamientos para determinar la insolvencia de los contribuyentes y los otros responsables del tributo.

No obstante, en el último párrafo del artículo 146-A del (C.F.F.), el legislador fiscal dispuso lo siguiente: “La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago”, lo cual implica que no se extingue el crédito fiscal, razón por la que no debe ser considerado un medio de extinción de la deuda tributaria.

No pasa inadvertido que en el artículo 146-D del (C.F.F.) se hable de un registro de créditos incobrables y se haga referencia a “que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el artículo 191 de este Código”, ya que en el referido artículo 191 se habla de la adjudicación de bienes a favor del fisco federal cuando no hay ofertas para los remates de bienes sujetos al procedimiento administrativo de ejecución. Adicionalmente a la inexactitud en la referencia jurídica del artículo 146-D referido, el hecho de que ahí se señala que los créditos fiscales ahí inscritos “se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro”, en nuestra opinión no se trata de una forma novedosa de extinción de los

créditos fiscales, ya que, de todos modos, operaría la prescripción en el mismo lapso.²².

Un elemento diferenciador que podríamos encontrar entre la cancelación a que se refiere el artículo 146-A del (C.F.F), y la prescripción a que se refiere el artículo 146 del mismo ordenamiento, sería que en el caso de la cancelación no existen causales de suspensión ni de interrupción del plazo. Otra diferencia se encuentra en el momento a partir del cual comienza a computarse el plazo de cinco años para que opere la extinción por cancelación y la prescripción, puesto que la cancelación iniciaría a partir de la inscripción en la subcuenta respectiva, mientras que en la prescripción a partir de que se haga exigible el crédito fiscal. Otra diferencia sería la imposibilidad de duplicar el plazo de cinco años para la cancelación, como sí puede llegar a suceder con la prescripción.

Conclusiones

Lo expuesto a lo largo de este trabajo nos permite arribar a las siguientes conclusiones:

1. En cuanto a la evolución de las Contribuciones

Concluimos que la evolución de las contribuciones es de gran importancia para poder determinar la manera en que se va a llevar a cabo todo y cada uno de los procesos de recaudación, ya que el entender cómo se lleva a cabo la evolución y el surgimiento de esta como una de las disciplinas de vital importancia.

1. Haciendo referencia al capítulo 2, y a lo mencionado a los aspectos estructurales de las contribuciones es de vital importancia el estudio de estos elementos ya que cada uno de estos marcara la pauta de lo que se pretende realizar a través del Sistema Fiscal Mexicano.
2. Del capítulo III se concluye la estructura del Sistema Fiscal Mexicano y los impuestos federales que existen en esta materia, lo que da paso a mencionar lo que es la ley de Coordinación Fiscal que es de vital importancia al interior de las organizaciones.
3. En la unidad 4 tenemos los aspectos medulares y estructurales en nuestra explicación de nuestro caso de estudio y la manera en que se lleva a cabo en la percepción sobre la extinción de las obligaciones fiscales.

Referencias Bibliográficas

- Aguilar, Á. B. (s.f.). *El domicilio tributario en Derecho español*.
- Arnulfo Sánchez Miranda. (2008). *Aplicación práctica del Código Fiscal: introducción al Derecho fiscal*. (6a, Ed.) México: ISEF.
- Augusto, F. S. (s.f.). *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal*.
- Bassas, J. J. (s.f.). *Manual de Derecho fiscal: parte general*.
- Cotero, J. d. (1998). *Fusión y escisión de sociedades mercantiles: efectos fiscales y aspectos corporativos* (5ª ed.). Themis.
- Cuevas, F. J. (1984). *Régimen fiscal de las enajenaciones a plazo*. México: Dofiscal.
- Estudiantil, N. E. (1991). Colombia: LetrArte.
- Federación, S. J. (septiembre de 2001). *novena época* (Vol. XIV tesis VI.2o A.5 A).
- Francisco, L. N. (1982). *Cuarto curso de Derecho civil (Contratos)*. México: Asociación Nacional del Notariado.
- González-Cotera, Á. d. (1997). *"La comprobación de valores: algunas consideraciones a la luz de la jurisprudencia"* (Vol. 27). España: en Revista de Hacienda Local.
- Ibidem. (s.f.).
- Instituto Nacional de Administración Pública, A. C. (1996). *Diagnóstico del sistema de contribución y distribución de la hacienda pública estatal y municipal*. México: INAP.
- Jurídico, D. (. (s.f.). *Sistema de contribuciones*. Diccionario Jurídico.

- Loza, S. S. (2000). *“Hacia el ejercicio de potestades tributarias por los ayuntamientos en materia de ingresos por servicios públicos”*. México: Revista Hacienda Municipal.
- Pazos, L. (2002). *Ciencia y teoría económica* (28ª ed.). México: Diana.
- Piña, J. d. (2008). *Nociones de Derecho fiscal* (9ª ed.). México: Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas.
- Semanario Judicial de la Federación. (febrero de 2007). *novena época* (XXV tesis VI.3o A. J/61 ed.).
- Sonia, V. A. (s.f.). *Derecho Fiscal*. Editorial Oxford University Press (Primera edición ed.). Colección.
- temáticos, D. j. (2000). *Derecho civil* (Vol. 1). Oxford University Press, México.
- Villanueva, V. E. (2000). *Valoración fiscal de acciones bienes y derechos*, *Monografías Jurídicas, Marcial Pons*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.