

VI. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Arturo PUEBLITA FERNÁNDEZ

DELIMITACIÓN DE LOS CONCEPTOS OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y DEUDA TRIBUTARIA

Previamente al análisis de las formas de extinción de la deuda tributaria, es muy importante definir los alcances de dicho concepto. Resulta común encontrar en la doctrina la utilización de las voces obligación tributaria y deuda tributaria como si se tratase de sinónimos y en nuestra opinión no lo son.

La obligación tributaria es uno de los elementos que conforman a la relación jurídica tributaria, en la cual existe un sujeto activo y un sujeto pasivo, donde el primero puede exigir al segundo el cumplimiento de una o varias obligaciones de dar o hacer. Estas obligaciones podemos dividir las en obligaciones formales y obligaciones sustantivas o materiales. La obligación sustantiva o material implica el pago por parte de un contribuyente de cantidades de dinero por encontrarse en el supuesto normativo, conocido en el derecho tributario como hecho generador. Por su parte, las obligaciones formales son todas aquellas obligaciones que no implican el desembolso de una cantidad de dinero, pero que surgen precisamente de la misma norma tributaria y que constituyen cuestiones accesorias al cumplimiento de la obligación sustantiva, que siempre deberá ser considerada la principal en materia tributaria.

Para efectos del presente capítulo, como se ha observado a lo largo de este manual, las obligaciones tributarias sustantivas serán las relevantes, ya que de ellas surge precisamente la deuda tributaria, según explicaremos más adelante, mientras que las obligaciones tributarias formales, son nada más instrumentos que facilitan a la Hacienda Pública la supervi-

sión, fiscalización y recaudación de los tributos. Por ejemplo, dentro de las obligaciones tributarias formales encontramos la obligación de llevar contabilidad, expedir comprobantes fiscales digitales; la presentación de declaraciones informativas, mensuales o definitivas; la presentación de avisos, sólo por mencionar algunas de ellas. Eventualmente, del incumplimiento de las obligaciones formales la autoridad fiscal podrá imponer sanciones como las multas, que al ser cobradas de modo coactivo por el fisco podrán llegar a generar deudas tributarias; esto lo demostraremos más adelante.

A fin de continuar con la precisión y delimitación de conceptos, la obligación tributaria es una obligación que surge de la norma, específicamente de las leyes fiscales que es el tipo de instrumento normativo que debe contener los elementos esenciales de los tributos, según la garantía de legalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de México. Estos elementos esenciales —como ya se estudió en el capítulo sobre los tributos y sus elementos esenciales— son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago,¹ que a su vez serán los elementos que definirán la obligación tributaria sustantiva al prever la hipótesis normativa que contiene la manifestación de riqueza, el acto o actividad susceptible de ser gravado. Este concepto es conocido bajo la denominación *hecho imponible*.

Para Salinas Arrambide, el hecho imponible se define como

el supuesto de hecho o supuesto fáctico, constituye un elemento de la realidad social que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico, que en esta materia comúnmente recibe el nombre de hecho imponible.²

Una vez analizado lo anterior, tenemos que la actualización del hecho imponible detona el surgimiento de la obligación

¹ Sitlaly Torruco Salcedo, “Los principios constitucionales tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, p. 25.

² Pedro Arrambide Salinas, “Elementos constitutivos del tributo”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, op. cit., p. 170.

tributaria sustantiva y, por lo tanto, la obligación del pago de los tributos, sin embargo, se ha generado en la doctrina la idea de integrar un momento adicional, que es el hecho generador. El hecho generador es aquel que detona materialmente el desembolso de cantidades de dinero para cubrir las contribuciones que desató el acaecimiento de la hipótesis normativa del hecho imponible. Esto es, el hecho generador determina el momento del pago de la contribución. Es común que las diferentes disposiciones fiscales contengan una hipótesis normativa que contempla la manifestación de riqueza, acto o actividad gravada (hecho imponible) pero que se defina un momento diferente, posterior a la actualización del hecho imponible para que se deba pagar la contribución.

Por ejemplo, en el artículo 17 de la LISR se prevén diferentes momentos para la acumulación del impuesto referido para las personas morales, quedando reservado el hecho generador al momento que suceda primero entre: el cobro de la contraprestación, la expedición del comprobante o, en su caso, la entrega del bien o la prestación del servicio que dieron lugar al hecho imponible. Esto es, si un comerciante vende un aparato electrónico, el hecho imponible será la venta que le genera un ingreso, mientras que el momento en que se generará la acumulación de los ingresos para efectos del Impuesto sobre la Renta (hecho generador) es precisamente que el comerciante cobre el costo del aparato electrónico, lo entregue o elabore la factura correspondiente. Otro ejemplo para diferenciar el hecho imponible del hecho generador, se da en el IVA que prevé cuatro hechos imponibles (enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación) mientras que el hecho generador (momento de pago del IVA) se regula en el artículo 1-B de la ley relativa, señalando que se deberá cubrir el impuesto correspondiente hasta en tanto sea satisfecho el interés del acreedor (el mismo vendedor del aparato electrónico por ejemplo) mediante cualquiera de las formas de extinción de las obligaciones (que se conoce como sistema de flujo de efectivo y cuyo mecanismo por excelencia de cumplimiento, es el pago) quedando excluidas otras formas como la expedición del comprobante o la en-

trega material de los bienes.³ De esta forma tenemos un ejemplo donde el hecho imponible para el ISR y el IVA se actualizan simultáneamente con la enajenación de un aparato electrónico, sin embargo, existen hechos generadores diferenciados, mientras que en el Impuesto sobre la Renta el hecho generador puede darse bajo tres supuestos diversos, en el IVA se requiere de manera forzosa del pago del valor de dicho bien para que surja el hecho generador.

Una vez aclarado el punto del origen de la obligación tributaria material o sustantiva, que implica el pago de los diferentes tributos, debemos precisar que ahí no surge aún la deu-

³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Registro 161424, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XXXIV, julio de 2011, tesis: 2a./J. 108/2011, p. 898. “Valor agregado. El artículo 1o.-B, párrafo primero, de la Ley del Impuesto relativo, al establecer el momento en que se considerarán efectivamente cobradas las contraprestaciones, no transgrede el principio de legalidad tributaria (legislación vigente a partir de 2003). El citado precepto, al establecer que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellas correspondan a anticipos, a depósitos o a «cualquier otro concepto» sin importar el nombre con el que se les designe, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la base del tributo, tratándose de la prestación de servicios, conforme al artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; mientras que el artículo 1o.-B, párrafo primero, de la Ley citada, sólo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación para determinar la obligación de pago, lo que no deja en manos de la autoridad la determinación de los conceptos que se toman en cuenta para calcular la base del impuesto, ni existe incertidumbre jurídica, ya que son los propios contribuyentes los que pactan la contraprestación e integran los conceptos que se cobran a quien recibe la prestación del servicio, de manera que para determinar la base gravable es entendible que el legislador se haya referido a «cualquier otro concepto» que se integre al valor de la contraprestación pactada, cuyo resultado es el valor total del acto o actividad objeto del tributo, y se justifica que para determinar el momento en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, lo cual da lugar a la obligación de pago, el legislador se haya referido «a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe», toda vez que, como se dijo, es el propio contribuyente quien pacta y determina la naturaleza, los términos y las condiciones de la contraprestación que representa el valor de los actos o actividades objeto del impuesto”.

da tributaria. ¿Qué es lo que surge con la actualización del hecho imponible y del hecho generador? En estricto sentido lo que surge es la obligación tributaria, que muchos autores utilizan como si fueran sinónimos, cuando a nuestra consideración no lo son.

Precisamente con la actualización del hecho generador queda obligado el particular a enterar vía declaración el pago de la contribución correspondiente, en muchos casos haciendo uso de la autodeterminación de contribuciones, concepto que se regula en México en el artículo 6° del CFF. La autodeterminación es considerada por Álvarez Alcalá como “la cantidad que el propio causante precisa la cantidad que debe pagar al Estado por concepto de impuestos cuando se ubica en el hecho generador correspondiente”.⁴ Y como se observó en el capítulo anterior con los casos prácticos, el contribuyente, ya sea persona física o moral, se autodetermina.

La misma autora relata que

el concepto de determinación no debe confundirse con el de liquidación. En la determinación el contribuyente cuantifica su obligación tributaria; en la liquidación, el Estado hace uso de sus facultades de comprobación y también cuantifica la obligación tributaria del contribuyente. La diferencia es que la autodeterminación efectuada por el contribuyente constituye un pago sujeto a revisión del Estado, por lo que éste aún no puede cobrarlo coactivamente; para que pueda cobrar una contribución de manera coactiva, se debe estar ante una deuda líquida y exigible.⁵

La obligación tributaria implica que el propio sujeto pasivo del tributo deberá enterar las cantidades que por ley le correspondan a partir del cumplimiento del hecho imponible y del hecho generador, sin embargo, las autoridades fiscales no podrían requerir coactivamente el entero de las contribuciones correspondientes, ni mucho menos a determinar diferencias o posibles omisiones, ya que para poder hacerlo requerirían forzosamente ejercer facultades de comproba-

⁴ Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010, p. 79.

⁵ *Idem*.

ción, como son las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete o las revisiones electrónicas, previstas en el artículo 42 del CFF.

En el supuesto de que las autoridades fiscales ejercieran sus facultades de comprobación y se determinaran omisiones o diferencias a cargo de los contribuyentes, entonces sí surgiría la deuda tributaria, la cual tiene como característica que puede ser cobrada coactivamente por el fisco. Excepcionalmente, también puede surgir la deuda tributaria mediante la autoliquidación⁶ por parte de los contribuyentes, como sucede tratándose de solicitudes de pago en parcialidades, pago diferido o cuando pretenden beneficiarse de programas de condonación, en donde sin ser necesario de que exista un acto de fiscalización por parte de la autoridad, el propio contribuyente determina en cantidad líquida un adeudo que, en caso de no ser cubierto en las condiciones previamente establecidas, podrá ser cobrado por el fisco mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, registro 188680, Tribunales Colegiados de Circuito, t. XIV, octubre de 2001, tesis: VI.2o.A.6 A. "Autodeterminación de contribuciones. La cantidad que el contribuyente comunique al fisco como monto de su adeudo constituye un crédito fiscal, previa ratificación o rectificación de la autoridad fiscal. De la relación concatenada de los artículos 4º y 6º del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones; de lo que se sigue que por crédito fiscal se entiende, en general, el adeudo que el gobernado tiene con el Estado, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria, de la actividad del Estado, o de la determinación de los propios contribuyentes (autoliquidación); de ahí que si el contribuyente en cumplimiento a su obligación establece y comunica al fisco el monto de su adeudo, es precisamente esa cantidad, previa ratificación o rectificación de la autoridad respectiva, lo que constituye el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria propiamente dicha, ya que es indudable que aquél existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación".

Esta deuda tributaria es denominada en el derecho positivo mexicano como crédito fiscal, el cual es definido en el artículo 4º del CFF, como “*el que tiene derecho⁷ a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios*”. Este concepto de crédito fiscal es la manifestación más completa de la deuda tributaria en el sistema mexicano, razón por la cual Delgadillo Gutiérrez, al analizar las formas de extinción de la deuda tributaria, se refiere directamente al crédito fiscal,⁸ situación que resulta atinada; sin embargo, debemos partir de la base que en otras jurisdicciones, el término crédito fiscal se utiliza para denominar a las cantidades que tienen derecho a obtener los contribuyentes por concepto de devolución, comúnmente generado por saldos a favor, o mediante estímulos fiscales, siendo que, en nuestro propio sistema jurídico tributario mexicano, se han comenzado a utilizar en la legislación mexicana el término “crédito fiscal” también con esta acepción de ser una cantidad a favor de los contribuyentes, como sucedió con la extinta Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que en lugar de permitir la deducibilidad de las erogaciones que pagaban los contribuyentes por conceptos de sueldos y salarios, se le reconocía un “crédito fiscal” que podría disminuirse directamente a la base del impuesto. De igual forma, en gran cantidad de decretos del Ejecutivo se ha vuelto común la utilización de vocablo “crédito fiscal” como un instrumento de mitigación de la obligación tributaria sustantiva.⁹

Es importante señalar que en la doctrina existente aparece una abrumadora mayoría de tratadistas que utilizan como sinónimos a la obligación tributaria, con el concepto que a nuestro entender debe ser la deuda tributaria, como sucede

⁷ Consideramos que es equivocada la utilización de la palabra derecho, ya que el Estado tiene prerrogativas o facultades, pero no derecho como tal.

⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de derecho tributario*, 4ª ed., Limusa, México, 2005, p. 106.

⁹ Esta práctica indebida de señalar al crédito fiscal como una cantidad a favor del contribuyente, siendo que en México tenemos una definición legal del concepto en cuestión y que además resultan diametralmente opuestas, se debe a la cada vez más constante participación de funcionarios fiscales preparados fuera del país que intervienen en la creación de las leyes fiscales mexicanas, pero que desconocen nuestro propio sistema tributario.

con los mexicanos Ortega Maldonado,¹⁰ Sánchez Gómez,¹¹ Rodríguez Lobato,¹² De la Garza;¹³ a los argentinos Giuliani Fonrouge,¹⁴ Soler¹⁵ y los españoles Calvo Ortega,¹⁶ Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero,¹⁷ quienes analizan a la obligación tributaria como si se tratara de la deuda que puede cobrar directamente el fisco a los contribuyentes.

A su vez, existen otros autores como el alemán Hensen, que se refiere a la deuda tributaria como “relación obligatoria de impuesto”;¹⁸ Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco,¹⁹ en su obra *Derecho tributario*, acotan el concepto a la extinción del tributo, al igual que lo hace el mexicano Arrijoa Vizcaíno,²⁰ quienes hablan no de la extinción de la obligación tributaria o de la deuda tributaria sino de los tributos *per se*.

Por su parte, Pérez de Ayala y González García hacen la diferenciación entre la obligación tributaria y la deuda tributaria, quienes señalan que, si bien son utilizadas en la legislación y doctrina españolas, el término es equívoco y por lo tanto admite dos diferentes acepciones, siendo que ellos optan

¹⁰ Juan Manuel Ortega Maldonado, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2004, p. 317.

¹¹ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano*, 6ª ed., Porrúa, México, 2008, p. 421.

¹² Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 2ª ed., Oxford University Press, México, 2007, pp. 107 y 165.

¹³ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 25ª ed., Porrúa, México, 2003, pp. 545 y 595.

¹⁴ Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Oscar Rubén Asorey, *Derecho financiero*, 10ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 541.

¹⁵ Osvaldo H. Soler, *Tratado de derecho tributario*, 4ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 375.

¹⁶ Rafael Ortega Calvo, *Curso de derecho financiero*, 17ª ed., Civitas-Thompson Reuters, Pamplona, 2013, p. 181.

¹⁷ Juan Martín Queralt *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 21ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, p. 481.

¹⁸ Albert Hensel, *Derecho tributario*, traducción de Leandro Stok y Francisco Cejas, Nova Tesis, Rosario, Argentina, 2004, p. 232.

¹⁹ Juan Martín Queralt *et al.*, *Derecho tributario*, 18ª ed., Thompson Reuters, Pamplona, 2013, p. 210.

²⁰ Adolfo Arrijoa Vizcaíno, *Derecho fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014, pp. 631 y ss.

por utilizar el término deuda tributaria como “al contenido de la prestación de dar que constituye el objeto de la obligación tributaria material”;²¹ autores con quienes coincidimos plenamente, ya que se debe hacer una precisión en la terminología del derecho tributario puesto que la obligación tributaria es un supuesto general y la deuda tributaria es un supuesto especial dentro de las obligaciones de dar, sujetas a un momento y condiciones especiales, mismas que son diferentes a la obligación tributaria sustantiva general.

Esto es, la obligación tributaria sustantiva se da en el marco de una obligación *ex lege* y su cumplimiento corresponde de forma directa e inmediata al contribuyente, por lo que su adecuado cumplimiento podrá ser evaluado por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de facultades de comprobación.

Por su parte, la deuda tributaria es un elemento que surge de la obligación tributaria material o sustantiva, pero que requiere de una actuación adicional, ya sea por las autoridades fiscales en el procedimiento de fiscalización o, en su caso, como ya se vio en líneas anteriores, a través de la autoliquidación, convirtiéndose de esa forma en lo que nuestra legislación denomina crédito fiscal, pero que para efectos de evitar la utilización errática de dicho concepto, se deberá utilizar la locución “deuda tributaria”, la cual es más precisa.

La importancia de precisar este concepto no radica en una exquisitez jurídica, sino en el hecho de que la obligación tributaria sustantiva tiene características de surgimiento y extinción diferentes a las de la deuda tributaria.

A reserva de lo que se analizará más adelante cuando se aborde el tema de la caducidad, prevista en el artículo 67 del CFF, a nuestra consideración la obligación tributaria no se extingue, sino que pasa al ámbito de las obligaciones naturales, tal como se abordará en el siguiente apartado de este capítulo. Lo anterior es así, ya que la caducidad implica la pérdida de la facultad de las autoridades fiscales para determinar créditos fiscales (deuda tributaria) por el transcurso del tiempo y como una medida de sanción para el fisco por la inactividad, por un

²¹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 245.

lado, y como un instrumento de seguridad jurídica que circunscribe a un plazo determinado de tiempo la posibilidad de las autoridades fiscales para ejercer los actos de fiscalización, por el otro.

Según veremos más adelante, también existe un mecanismo de extinción de la deuda tributaria que constituye paralelamente una sanción al fisco por su inactividad en el cobro de los créditos fiscales; aunque a su vez se considera una herramienta de seguridad jurídica para el contribuyente, en el entendido que se limita de manera temporal el ejercicio del cobro coactivo de contribuciones, el cual es conocido como prescripción del crédito fiscal y está regulado en el art. 146 del CFF.

García Bueno, influenciado por González García, señala que a “consecuencia de la realización del hecho imponible establecido en la Ley Tributaria, surge la obligación tributaria principal (sustantiva) y posteriormente la deuda tributaria”.²²

FORMAS ESPECÍFICAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Una vez aclarado el concepto de deuda tributaria procederemos al análisis jurídico de los diversos modos de extinción de la misma, debiéndose precisar que existe una gran mayoría de tratadistas nacionales y extranjeros que sostienen como principales formas de extinción el pago, la condonación, la prescripción y la compensación, situación en la que coincidimos; sin embargo, consideramos que se ha dejado de lado el señalamiento de otro medio de extinción extraordinario que se suscita cuando un contribuyente promueve medios de defensa y como resultado de éstos se declara la nulidad del acto administrativo que los determinó y, por lo tanto, también se extingue la deuda tributaria que en dichos actos se cuantificó.

Como característica general en todas las formas de extinción de la deuda tributaria, encontramos que cuando se actualiza cualquiera de éstas, el contribuyente, como sujeto pa-

²² Marco César García Bueno, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en Miguel Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, op. cit., p. 247.

sivo de la relación jurídica tributaria y de forma específica, como deudor tributario, queda liberado de la obligación de pago ya sea por el pago mismo o por la utilización de alguna u otra mecánica establecida en la legislación tributaria o mediante la aplicación de algún decreto o resolución administrativa que produce la extinción del crédito fiscal. A efectos de mayor claridad analizaremos las diferentes formas de extinción de la deuda tributaria en los siguientes apartados.

Pago

La forma por excelencia para el cumplimiento de las obligaciones es precisamente el pago. Cuando se realiza el pago se perfecciona cualquier tipo de obligación, ya que genera la satisfacción del acreedor y libera por lo tanto al deudor de una obligación de dar. Borja Soriano señala que el pago consiste en “*la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*”;²³ el mismo autor, citando a Planiol, señala que “el pago es la ejecución efectiva de la obligación”.²⁴

Rico Álvarez y Garza Bandala señalan que la *solutio* en la doctrina romana consistía en la ejecución de la prestación debida, extinguiendo *ipso iure* la obligación, razón por la cual el deudor quedaba liberado del cumplimiento de su obligación.²⁵

No existe una definición en la legislación tributaria sobre lo que debe entenderse por pago, razón por la cual se deben aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho común, tal como lo ordena el artículo 5º del CFF, razón por la cual se debe considerar al artículo 2062 del Código Civil federal que establece que “*pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*”. En el supuesto tributario no existe una promesa ni consiste la obligación en la prestación de un servicio, por lo que forzosamente se deberá realizar la entrega de la cantidad

²³ Manuel Borja Soriano, *Teoría general de las obligaciones*, 17ª ed., Porrúa, México, 2000, p. 420.

²⁴ *Idem*.

²⁵ Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala, *Teoría general de las obligaciones*, 3ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 334.

adeudada y controlada como crédito fiscal para poder hablar de pago.

Ahora bien, en el artículo 65 del CFF se establece el momento de pago de los créditos fiscales, señalándose en dicho concepto que

las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación.

Como se puede apreciar, este precepto señala el plazo para volver exigible el pago de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4º del CFF y, por lo tanto, de la deuda tributaria.

A su vez, debemos dejar claro que el artículo 6º del CFF prevé la temporalidad para el pago de contribuciones, es decir, del surgimiento mismo de la obligación tributaria sustantiva, pero no de la deuda tributaria, ya que sigue sin existir el acto de liquidación realizado por la autoridad y, por lo tanto, las contribuciones que se hubiesen tenido que cubrir por el contribuyente no pueden ser exigidas coactivamente por el fisco; en consecuencia, no podemos hablar aún de la deuda tributaria.

Por otra parte, en el artículo 20 del CFF se establecen reglas y condiciones generales para el pago de contribuciones y también de créditos fiscales. Por ejemplo, se hace referencia al pago de las contribuciones y de los créditos fiscales aplicando la actualización por inflación, en su caso con el pago de recargos, que se debe pagar siempre en moneda nacional y mediante los mecanismos autorizados por las autoridades fiscales mexicanas, como transferencias electrónicas y cuando su naturaleza lo permita, mediante pagos en efectivo, tarjetas de crédito y débito, debiéndose destacar que en la práctica, se encuentra casi generalizada la realización de los pagos de contribuciones mediante transferencias electrónicas de fondos, después de la generación de líneas de captura digitales en el portal de las autoridades fiscales, previo llenado de la declaración respectiva.

En el CFF se reconocen diversas formas para realizar el pago de los créditos fiscales, a saber: el pago liso y llano, pago coaccionado, pago a plazos que puede ser en dos modalidades: pago en parcialidades o pago diferido y, por último, existe el pago en especie, mediante un decreto del Poder Ejecutivo que permite el pago con obras de su propia autoría cuando sean artistas plásticos que cumplan con los requisitos establecidos en el referido decreto. Todos los tipos de pago se desarrollarán a continuación.

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,²⁶ 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 17-A, 20 y 21 del CFF, todos los meses se deben realizar ajustes por inflación y, en su caso, de la causación 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 CFF, pero sin que tenga que rematar bienes, transferir fondos de las cuentas bancarias del contribuyente ni mediante la intervención a la negociación.

El pago coaccionado se da en el marco del procedimiento administrativo de ejecución que se inicia conforme al artículo 145 del CFF. 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.²⁷

El pago a plazos tiene dos modalidades: el pago en parcialidades y el pago diferido, las cuales están reguladas en el artículo 66 del CFF. El pago a plazos podrá ser autorizado por la

²⁶ 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.

²⁷ Véase artículos 156 bis y 156 ter del CFF.

autoridad fiscal,²⁸ teniendo que cumplir el contribuyente las disposiciones del mismo código y su reglamento, siendo que, si es en parcialidades, como su nombre lo indica, podrán realizarse diferentes pagos hasta por un total máximo de 36 parcialidades, mientras que el pago diferido se podrá posponer el entero del dinero hasta por 12 meses, pero en una sola exhibición. En ambos casos se continuarán incrementando las cantidades por inflación y con la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Por cuanto hace al pago en especie, el 31 de octubre de 1994 se publicó en el *DOF* el

Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los

²⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 183309, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XVIII, septiembre de 2003, tesis 2a./J. 72/2003, p. 358. “Crédito fiscal. Su pago en parcialidades, conforme al artículo 66 del CFF, requiere la autorización expresa de las autoridades hacendarias. En atención a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad del pago a que tiene derecho el fisco en su carácter de acreedor, el contribuyente debe llevar a cabo la exacta realización de la prestación debida y efectuar el pago de manera íntegra y de una sola vez. Ahora bien, esa regla general admite la excepción de que el particular podrá realizar el pago en parcialidades, de conformidad con el artículo 66 del CFF, si las autoridades fiscales lo autorizan expresamente, previa solicitud del contribuyente, pues según lo dispuesto en el artículo 2078 del Código Civil Federal, aplicado supletoriamente, no puede obligarse al acreedor a recibir parcialmente el pago, a menos que así se haya pactado expresamente o cuando lo establezca la ley. Esto es, en términos del referido artículo 66, una vez recibida la solicitud del particular para efectuar el pago de un crédito fiscal a través de parcialidades, la autoridad debe emitir una resolución donde expresamente se pronuncie sobre su procedencia, y si acepta o modifica los términos en que el particular le propone extinguir su obligación tributaria otorga su autorización para modificar la forma en que el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria pagando el crédito fiscal determinado mediante parcialidades. Por tanto, la sola presentación de la solicitud del particular para efectuar el pago de un crédito fiscal en parcialidades, y la recepción de los pagos sin objeción alguna por parte de la autoridad hacendaria, no implican autorización tácita para cumplir con la obligación fiscal, toda vez que en materia tributaria no existe la figura de la afirmativa ficta, de manera que el particular continuará obligado a entregar la cantidad a que asciende el crédito a su cargo en forma íntegra y de una sola vez”.

impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares.

Dicho decreto establece los lineamientos generales bajo los cuales se puede realizar el pago del Impuesto sobre la Renta y el IVA mediante la entrega de obras artísticas originales y realizadas por los mismos autores. Este decreto se complementa su implementación con diversas normas de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Prescripción

El artículo 146 del CFF 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 CFF 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”.²⁹ 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.³⁰

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.³¹

Una vez señalado lo anterior, debemos dejar claro que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal, lo que implica que no subsiste la deuda tributaria de ninguna forma, no se convierte en una obligación natural sino que simplemente el contenido obligacional queda proscrito del mundo jurídico, por lo que si un contribuyente llegase a pagar un crédito fiscal que ya se había extinguido por prescripción, luego entonces tendrá derecho a obtener la devolución del pago de lo indebido, sujetándose dicha devolución a un plazo de prescripción de cinco años a partir de haber realizado el pago de lo indebido.

Plazo de prescripción

La prescripción es una herramienta de seguridad jurídica cuyos elementos son los siguientes: *a)* un sujeto pasivo, *b)* un sujeto activo, *c)* una obligación, *d)* la inactividad por parte del

²⁹ Fausto Rico Álvarez y Patricio Garza Bandala, *op. cit.*, p. 561.

³⁰ *Ibidem*, p. 569.

³¹ Manuel Borja Soriano, *op. cit.*, p. 566.

sujeto activo para exigir el cumplimiento de la obligación; y e) el plazo fijado en la norma para liberar al sujeto pasivo para cumplir con la obligación referida.

La prescripción es una sanción prevista en la norma para que el acreedor de una obligación exija el cumplimiento de ésta, o de lo contrario, perderá el derecho respectivo. En el segundo párrafo del artículo 146 del CFF se establece la regla general para determinar el plazo de la prescripción, tal y como a continuación se transcribe: “El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo”.

A efecto de conocer a ciencia cierta cuándo se comienza a computar el plazo de prescripción, se debe determinar que los créditos fiscales por regla general se hacen exigibles 30 días después de haber sido determinados, según lo prevé el artículo 65 del CFF, por lo que si una autoridad fiscal notifica la resolución determinante de un crédito fiscal, una vez que surta efectos la notificación de la misma, se deberán computar 30 días hábiles³² y a partir del día 31 del plazo, las autoridades podrán exigir coactivamente el pago del crédito fiscal y, por lo tanto, a partir de ese día comienza a computarse el plazo de 5 años de prescripción.³³

³² En los términos del artículo 12 del CFF, los plazos se computan en días hábiles.

³³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 192358, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XI, febrero de 2000, tesis 2a./J. 15/2000, p. 159. “Prescripción prevista en el artículo 146 del CFF. El plazo para que se inicie es la fecha en que el pago de un crédito determinado pudo ser legalmente exigible. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la «prescripción» empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordena-

Interrupción y suspensión de la prescripción

Ahora bien, este plazo de cinco años es susceptible de suspenderse e interrumpirse. La interrupción se actualiza según señala el segundo párrafo del artículo 146 del CFF cuando

el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Lo anterior implica que cuando existan gestiones de cobro legalmente notificadas al deudor o cuando éste refiera expresa o tácitamente que reconoce el adeudo, se interrumpirá el plazo de prescripción.³⁴

Lo anterior ha generado una gran cantidad de pronunciamientos jurisdiccionales, generados en gran medida por ciertos abusos e imprecisiones de las autoridades fiscales que acudían a requerir el pago de créditos fiscales prescritos, ar-

miento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido”.

³⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 165733, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XXX, diciembre de 2009, tesis 2a./J. 198/2009, p. 306. “Nulidad de la notificación del requerimiento de pago o gestión de cobro. No interrumpe el plazo para que opere la prescripción a que alude el artículo 146 del CFF. En términos de la disposición legal de mérito, el plazo de cinco años para que opere la prescripción de las facultades de las autoridades para hacer efectivos créditos fiscales, inicia a partir de la fecha en que el pago de éstos pudo ser legalmente exigido, y se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor; o, por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito. En ese sentido, cuando no pueda acreditarse de manera fehaciente que el deudor tuvo pleno conocimiento de la existencia del crédito, y la gestión de cobro no se notificó con las formalidades exigidas, dando lugar a que se declare la nulidad de dicha notificación, ésta no surte efecto jurídico alguno, por lo que se entiende que el contribuyente no conoció tal acto. Por tanto, esa diligencia no puede tomarse en consideración para la interrupción del plazo de la prescripción a que alude el artículo 146 del CFF, pues es precisamente la notificación la que genera certeza de las gestiones que lleva a cabo la autoridad hacendaria para hacer efectivo un crédito”.

gumentando que existían supuestas actas de asuntos no diligenciados, mediante las cuales pretendían acreditar que no habían localizado al contribuyente, pero que dicha actuación generaba la interrupción del plazo de prescripción, situación que no prosperó en los tribunales.

Es importante señalar que tal como lo prevé el propio código, se requiere, para que las actuaciones de la autoridad efectivamente interrumpan el plazo de prescripción, éstas se dicten dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tengan como finalidad continuar con el cobro de la deuda tributaria. Dichas actuaciones son, entre otras: las actas de requerimiento de pago, las actas de embargo y todas las actuaciones ya sean para nombrar o remover depositarios o para continuar con el remate de los bienes del contribuyente. Al respecto, Alvarado Esquivel señala que deben tratarse de actos que se hagan del

conocimiento formal del sujeto pasivo, o sea, ha de ser notificada a éste para que surta el efecto de interrumpir la prescripción. Contrariamente, a los actos realizados que queden en el ámbito interno de la Hacienda Pública, sin trascender formalmente al sujeto pasivo, son irrelevantes para el fin mencionado.³⁵

Por cuanto hace al reconocimiento tácito o expreso del deudor de la existencia del adeudo, dichos reconocimientos no pueden dejar lugar a dudas y efectivamente deben ser un reconocimiento de adeudo. Esta mención que pareciera obvia, no lo es así, ya que durante muchos años las autoridades pretendieron señalar que la impugnación de los procedimientos de cobro coactivo, precisamente argumentando la prescripción, se convertían en sí en reconocimientos de adeudo, situación que resulta a todas luces ilógica, puesto que llegó a generar contradicciones en Tribunales Colegiados de Circuito, y fue la Segunda Sala de la SCJN quien resolvió la contradicción, definiendo —como era de esperarse— que si se plantea la prescripción de un crédito fiscal en un medio de defensa,

³⁵ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, op. cit., p. 270.

éste no puede de ninguna forma ser considerado un reconocimiento de adeudo.³⁶

El efecto de la interrupción no está definido en el CFF, sin embargo, al acudir al derecho común de forma supletoria, entendemos que la interrupción implica que el plazo que venía corriendo desde el inicio en que se hizo exigible el crédito fiscal se eliminará y, por tanto, el plazo comenzará a computarse desde el principio y como si no hubiese corrido un solo día.³⁷

Adicionalmente a la interrupción, en el artículo 146 del CFF, se prevén causales de suspensión del plazo de prescripción como son: *a)* que la autoridad se encuentre impedida para cobrar el crédito fiscal por encontrarse suspendido el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del CFF, o porque se haya presentado el recurso de revocación o el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o un juez de distrito hayan otorgado la suspensión de la ejecución del crédito fiscal; o *b)* si el contribuyente desocupó

³⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Registro 161028, Segunda Sala, Jurisprudencia, t. XXXIV, septiembre de 2011, tesis 2a./J. 150/2011, p. 1412. "Prescripción de créditos fiscales. El requerimiento de pago realizado con posterioridad a que se consumó el plazo para que se actualice aquélla no lo interrumpe. De la interpretación del artículo 146 del CFF se colige que basta con que haya transcurrido el plazo de 5 años para que se actualice la prescripción del crédito fiscal, aun cuando el deudor no hubiera impugnado un acto de ejecución realizado por la autoridad con posterioridad a que se consumó dicho plazo, es decir, el acto de cobro posterior no puede interrumpir un lapso extinguido, ni implica respecto al nuevo acto una renuncia tácita al plazo de prescripción consumado. Lo anterior es así, porque la prescripción constituye una sanción contra la autoridad hacendaria por su inactividad derivada de no ejercer su facultad económico coactiva, de modo que una vez fenecido el plazo para que opere, el contribuyente puede hacerla valer, vía acción ante las propias autoridades fiscales cuando no se ha cobrado el crédito, o vía excepción cuando se pretenda cobrar, a través de los medios de defensa correspondientes, aun cuando la autoridad con posterioridad a la consumación de dicho plazo haya realizado un acto de cobro y éste no lo haya impugnado el deudor, ya que la prescripción no está condicionada a que el contribuyente impugne las gestiones de cobro realizadas con posterioridad a la consumación del plazo referido; sostener lo contrario, provocaría que fuera letra muerta el citado artículo 146, pues la autoridad indefinidamente llevaría a cabo actos de cobro, sin importar que hubiera operado la prescripción, lo cual es inadmisibles, dado que atentaría contra los principios de seguridad y certeza jurídica que inspiraron al legislador al establecer la institución de la prescripción".

³⁷ Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 172.

su domicilio fiscal sin presentar aviso o hubiese señalado un domicilio incorrecto a las autoridades fiscales. Los efectos de la suspensión, una vez más, debemos tomarlos del derecho común, lo cual implica que una vez que cesa la causal de suspensión, el plazo se reinicia a partir del momento en que se suspendió el plazo, es decir, se acumula el plazo que había transcurrido antes y se reinicia considerando lo anterior.³⁸

En el mismo artículo 146 se prevé que no existe limitación temporal para la suspensión, sin embargo, tratándose de la interrupción, nunca podrá excederse del plazo total de 10 años, para que prescriba el crédito fiscal.

Finalmente, el artículo 146 también hace referencia a que la prescripción puede hacerse valer en vía de acción o en vía de excepción. Esto quiere decir que la vía de acción se da cuando el contribuyente solicita expresamente a la autoridad fiscal que la deuda fiscal ha prescrito, siendo que, si la autoridad fiscal niega que haya prescrito el crédito fiscal, entonces deberá promover medios de defensa ordinarios el contribuyente. Por su parte, la vía de excepción se da, como lo vimos en líneas anteriores, cuando la autoridad pretende cobrar un crédito fiscal y éste, a criterio del contribuyente, ya prescribió. En este último caso, el contribuyente deberá promover un medio de defensa ordinario —como un recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo— para acreditar la excepción.

Compensación

En la doctrina nacional también existe unanimidad al considerar a la compensación como una forma de extinción de los adeudos fiscales, debiendo tomar en consideración que este es un caso mediante el cual se puede extinguir un crédito fiscal y por lo tanto la deuda tributaria; igualmente puede ser considerado un mecanismo para el pago de contribuciones (obligación tributaria sustantiva) incluso antes de la determinación por parte de las autoridades fiscales o de la autoliquidación.

³⁸ *Ibidem*, p. 173.

La compensación está regulada en el artículo 23 del CFF, el cual en su primer párrafo establece que

los contribuyentes que se encuentren 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 retenciones a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales.

Como se puede apreciar, la compensación es una forma que tiene el contribuyente para pagar impuestos a su cargo o incluso para pagar créditos fiscales a su cargo, razón por la cual también puede ser válidamente considerada una forma de extinción de la deuda tributaria, aunque comprende un espectro más amplio.

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”.³⁹ Por su parte, Gutiérrez y González señala que la compensación

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.⁴⁰

En la materia tributaria la compensación funciona justamente así, como lo define el maestro Gutiérrez y González, tomando en consideración las siguientes características; para que exista por un lado la calidad de deudores y acreedores recíprocos entre el fisco y el contribuyente. El fisco será acreedor del contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria cuando este último deba pagar contribuciones o créditos fiscales, mientras que el contribuyente podrá ser el acreedor, en

³⁹ Robert Joseph Pothier, *Tratado de las obligaciones*, Heliasta, Argentina, 1993, p. 389.

⁴⁰ Ernesto Gutiérrez y González, *Derecho de las obligaciones*, 7ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 997.

aquellos casos en que tenga un saldo a favor o haya realizado un pago de lo indebido.

Las reglas previstas en el artículo 23 del CFF para el funcionamiento de la compensación son las siguientes:

- Únicamente se pueden compensar impuestos federales diferentes a los que se pagan por importación y que sean administrados por la misma autoridad.

Lo anterior implica que quedan excluidos los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras; queda fuera el Impuesto General de Importación y también desaparece la posibilidad de ser compensadas (por lo menos de forma directa) las cantidades que, por concepto de impuestos federales, tengan controladas las autoridades fiscales de las entidades federativas cuando actúan como autoridades fiscales federales coordinadas, en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

- Las cantidades que se compensen deberán actualizarse por inflación.

Los créditos fiscales, las contribuciones que se vayan a compensar, los saldos a favor y los pagos de lo indebido deberán actualizarse en los términos del artículo 17-A del CFF.

- Deberá presentarse un aviso de compensación.

Un elemento muy importante de la compensación es precisamente la presentación de un aviso de compensación a las autoridades fiscales dentro de los cinco días posteriores a aquel en que se hubiera realizado la compensación. Este aviso de compensación es muy importante y que la misma SCJN ha considerado que se trata de un requisito formal que se convierte en elemento constitutivo del derecho para compensar.⁴¹

⁴¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 167140, Segunda Sala, tesis aislada, t. XXIX, junio de 2009, tesis 2a. LXIV/2009, p. 315. “Compensación de cantidades a favor. Para su procedencia es indispensable la presentación del aviso correspondiente, en términos del artículo 23 del CFF. La citada disposición otorga al contribuyente la opción

Lo anterior implica que, si no se presenta el aviso de compensación, ésta se entenderá como si no se hubiera realizado y, por lo tanto, continuaría el incumplimiento de pago de las contribuciones o en su caso del crédito fiscal.

- Si el saldo a favor o el pago de lo indebido son mayores al saldo de la contribución a pagar o al crédito fiscal, el contribuyente podrá solicitar la devolución de la diferencia, o bien, compensarlo más adelante.
- Si la compensación es revisada por la autoridad fiscal y considerada improcedente, se obligará al contribuyente de pagar el crédito fiscal con actualización, recargos y multas.
- No procederá la compensación cuando se haya solicitado la devolución o cuando hubiera prescrito el derecho a obtener la devolución del saldo a favor o del pago de lo indebido.

En este último punto resulta importante hacer la aclaración que la compensación será improcedente si se solicitó y se obtuvo la devolución del saldo a favor o del pago de lo indebido, si se solicitó, pero no se realizó la devolución, el contribuyente podrá compensar el saldo a favor más adelante. Lo ante-

de que mediante declaración compense las cantidades que tuviere a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, exigiendo como únicos requisitos inmediatos, efectuar la compensación con cantidades actualizadas conforme al artículo 17-A del CFF, y presentar el aviso de compensación dentro de los 5 días siguientes a aquel en el que se efectuó, acompañado de la documentación necesaria referida en la norma oficial correspondiente, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Partiendo de este supuesto, se desprende que la compensación en materia fiscal constituye una facilidad tendiente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por tanto, si decide ejercerla debe presentar el respectivo aviso de compensación, porque la eficacia del artículo 23 del indicado ordenamiento está condicionada al cumplimiento de esa formalidad, pues así la autoridad fiscal tendrá conocimiento de que el contribuyente optó por compensar contribuciones, con lo cual estará en aptitud de analizar si cumple o no con los requisitos de fondo para extinguir su obligación. En este sentido, si no se presenta el indicado aviso, aun cuando se haya exhibido ante la autoridad fiscal la declaración por medio de la cual se compensan cantidades a favor contra las que el contribuyente estaba obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, la compensación será improcedente”.

rior es así, ya que la razón de ser de dicha norma es evitar que un contribuyente obtenga la devolución y además compense el mismo saldo a favor, lo que generaría un doble beneficio indebido.

Finalmente, es importante señalar que pueden existir compensaciones de oficio, lo que implica que, si la autoridad fiscal ubica un saldo a favor o un pago de lo indebido, pero a su vez existe un crédito fiscal firme a cargo del contribuyente, las autoridades fiscales en lugar de devolver dichas cantidades o permitir el acreditamiento del contribuyente, podrán determinar la compensación mediante una resolución administrativa que deberá ser notificada al contribuyente.⁴² Es importante enfatizar que únicamente puede realizarse la compensación de oficio respecto de créditos fiscales y que éstos sean firmes, es decir, que no se hayan impugnado o que, habiéndose impugnado, los medios de defensa intentados hayan fracasado y

⁴² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 191681, Pleno, tesis aislada, t. XI, junio de 2000; tesis P. XCVIII/2000, p. 19. “Compensación de créditos fiscales. La facultad que el artículo 23, penúltimo párrafo, del CFF confiere a la autoridad tributaria para realizarla de oficio, no transgrede la garantía de audiencia (texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis). Al tenor de lo dispuesto en el referido numeral, las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tienen derecho a recibir de aquéllas por cualquier concepto, contra las cantidades que los mismos contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retenciones a terceros, cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. Ante ello, si bien es cierto que esta facultad no permite a los particulares tener conocimiento previo de la intención de la autoridad fiscal de compensar ciertas cantidades ni oponerse antes de que opere dicha compensación, ello no resulta violatorio del artículo 14 constitucional, habida cuenta de que la compensación que realiza de oficio la citada autoridad para cobrar un crédito, constituye una expresión del ejercicio de la facultad económico-coactiva, en relación con la cual, ésta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia número 79, tomo I, del Apéndice 1917-1995, estableció que no se requiere del otorgamiento de audiencia previa; además, la compensación es una forma de cobro que solamente opera tratándose de créditos fiscales que, por cualquier causa, han quedado firmes y que, por ende, están determinados en cantidad líquida y son exigibles, es decir, respecto de los cuales el gobernado ya tuvo oportunidad de ejercer su derecho de audiencia. Aunado a lo anterior, el respeto a la referida garantía individual se corrobora por el hecho de que si la autoridad fiscal compensa incorrectamente algún crédito fiscal, el particular podrá impugnar tal actuación a través de los medios de defensa que resulten procedentes, al momento de tener conocimiento de ella.

no se encuentre *subjudice* la resolución determinante del crédito fiscal. Si el crédito fiscal se encuentra controvertido y no garantizado, la autoridad fiscal está imposibilitada para compensarlo de oficio, sin embargo, podrá cobrarlo vía el procedimiento administrativo de ejecución.

Condonación

Para Arrijo Vizcaíno, la condonación es una figura similar a la remisión de deuda del derecho civil.⁴³ 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”.⁴⁴

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, autodeterminados 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 CFF, 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

⁴³ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *op. cit.*, p. 639.

⁴⁴ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, 22ª ed., 2001.

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.

Es importante señalar que esta facultad puede ser entendida simultáneamente como la facultad del Ejecutivo federal para emitir decretos tanto de condonación como de exención, según se trate de la liberación del pago de créditos fiscales o de contribuciones, respectivamente.

A su vez, en el artículo 70-A del CFF se prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales de condonar el 100% de las multas y una reducción del 50% en los recargos, cuando el contribuyente solicite los beneficios ahí establecidos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el precepto referido. El referido artículo 70-A en nuestra opinión contiene una facultad reglada, situación que ha sido convalidada por la SCJN,⁴⁵ lo que implica que si el contribuyente cumple con los

⁴⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, registro 184518, Segunda Sala, tesis aislada, t. XVII, abril de 2003, tesis 2a. XLIX/2003, p. 206. “Condonación de multas. El sistema previsto para tal efecto en los artículos 70-a y 74 del CFF, no transgrede el principio de equidad tributaria, al otorgar un trato desigual a los que cometieron una conducta infractora que dio lugar a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, respecto de los que únicamente incumplieron con una obligación formal. La circunstancia de que conforme a los citados preceptos legales, la condonación de multas derivadas de una conducta infractora que hubiere dado lugar a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, esté condicionada a que el solicitante cumpla una serie de requisitos y, por ende, el otorgamiento del referido beneficio por la autoridad competente implique el ejercicio de una facultad reglada en ese aspecto, mientras que la condonación de multas que deriven de una conducta ilícita que únicamente conlleva el incumplimiento de una obligación tributaria de carácter formal, no estará sujeta a requisito alguno y, por ende, el otorgamiento de este beneficio quedará a la discreción de la autoridad fiscal, no implica una transgresión al principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con tal regulación se confiere un justificado trato dispar a categorías de gobernados que se ubican en una situación diversa, menos favorable para los gobernados que incurren en faltas que al trascender directamente a los ingresos que debe recibir la Hacienda Pública conllevan una afectación mayor para el Estado, ya que cuando la conducta infractora implica la omisión total o parcial en el pago de contribuciones el beneficio en comento se condiciona al cumplimiento de determina-

requisitos previstos en la norma, las autoridades fiscales forzosamente deberán otorgar la condonación ahí referida, siendo que ante la negativa de la autoridad para reconocer el derecho a la condonación el contribuyente deberá promover un juicio de amparo indirecto, ante un juez de Distrito del Poder Judicial de la Federación, ya que en los términos del mismo artículo 70-A se menciona que contra la resolución que niegue la condonación no proceden medios de defensa, lo cual implica que no proceden medios de defensa ordinarios como el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, pero precisamente esa es una causal de procedencia del juicio de amparo indirecto, que es un medio de defensa extraordinario.

También se prevé en el artículo 74 del CFF otra facultad de la autoridad fiscal para condonar multas, no recargos, conforme a las reglas de procedibilidad que se establecen en dicho artículo, quedando evidenciado que en ese caso se trata de una facultad discrecional, ya que en la norma se refiere a que la autoridad fiscal “podrá” condonar el 100% de las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras. Una característica importante es que, con base en esta solicitud de condonación, si se llega a garantizar el interés fiscal, se deberá suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

A su vez, en el artículo 146-B del CFF se prevé la posibilidad de condonar créditos fiscales, lo que implica que pueden incluir “suerte principal y accesorios”, a los contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, debiéndose cumplir con las características y requisitos establecidos en el mismo artículo, así como en el Reglamento del CFF.

dos requisitos, incluido el haber acatado diversas obligaciones tributarias formales, mientras que si la conducta ilícita únicamente se traduce en el incumplimiento de una obligación de esta última naturaleza, sin trascendencia directa a la Hacienda Pública, los infractores podrán obtener la condonación de la sanción condigna sin que esta resolución esté condicionada a requisito alguno, quedando a discreción de las autoridades valorar las circunstancias del caso; además, esta categoría de gobernados por la naturaleza de la infracción cometida, por lo regular ni siquiera tendrían derecho a obtener la condonación reglada”.

Anulación y revocación

Resulta sorprendente que la doctrina no analice a la anulación y revocación como formas de extinción de la deuda tributaria. Los contribuyentes tienen la posibilidad de impugnar las resoluciones determinantes de créditos fiscales que son determinados en oficios liquidatorios, cuya naturaleza jurídica es la de actos administrativos.

En México, las autoridades fiscales pueden emitir créditos fiscales como resultado del ejercicio de facultades de comprobación como ya se ha mencionado, lo que implica en los términos del artículo 65 del CFF, que el contribuyente tenga un plazo de 30 días para pagar los referidos créditos o, en su caso, para impugnarlos.

Si el contribuyente decide impugnar el crédito fiscal tendrá que elegir entre dos opciones: el recurso de revocación que se promueve, tramita y resuelve ante las propias autoridades fiscales o, en su caso, promover el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En el supuesto que el medio de defensa resulte procedente y fundado, el efecto jurídico de esa revocación o de la declaratoria de nulidad será extinguir el acto administrativo y todos sus efectos jurídicos, desapareciendo también con ello el crédito fiscal y consecuentemente la deuda tributaria.

En ambos casos, la revocación que se da en sede administrativa y en la sentencia firme con la que termina el juicio contencioso administrativo si el fallo es favorable al contribuyente, el efecto jurídico será la extinción de la deuda tributaria, de forma total o parcial, dependiendo de cada fallo.

MECANISMOS QUE EQUIVOCADAMENTE SE INDICAN COMO FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Una vez analizado el concepto de la deuda tributaria y su diferencia sustancial con el término genérico de la obligación tributaria, es importante señalar que en la doctrina mexicana se recogen varias imprecisiones sobre otras formas de extinción de la deuda tributaria. Por lo anterior, a efecto de abonar a

una sana discusión académica fijaremos una postura al respecto.

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 CFF, 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 CFF 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 CFF 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

fiscal para determinar contribuciones omitidas y, por lo tanto, créditos fiscales.

Cancelación

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,⁴⁶ 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 CFF, 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.⁴⁷

No obstante, en el último párrafo del artículo 146-A del CFF, 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.

¿Qué implica entonces la cancelación de créditos incobrables? Dicha cancelación es una herramienta de administración interna del fisco, para poder determinar cuáles son los créditos fiscales que ofrecen una factibilidad práctica de cobro y cuáles no, lo que implica no desgastar recursos en el

⁴⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.*, pp. 131 y 132.

⁴⁷ El Código Fiscal hace referencia los obligados solidarios, sin embargo, consideramos que dicho término es equivocado, ya que en el artículo 26 del Código referido existen diferentes tipos de responsabilidades diferentes a la solidaridad.

ejercicio de facultades de cobro en aquellos casos que se conoce de antemano, no existe posibilidad de recuperar.

No pasa inadvertido que en el artículo 146-D del CFF 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.

Un elemento diferenciador que podríamos encontrar entre la cancelación a que se refiere el artículo 146-A del CFF 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.

No obstante lo anterior, a nuestra consideración no se trata de una verdadera forma de extinción de la deuda tributaria porque para que se inscriban los créditos fiscales en dicho registro, no existen reglas claras, condiciones previamente establecidas y además se requiere de un acto volitivo de la autoridad para realizar dicho registro, por lo que si la autoridad se encuentra impedida para realizar el cobro de los créditos fiscales, por el plazo de cinco años, de todos modos operará la prescripción de los créditos fiscales.

Amnistía

Para Delgadillo Gutiérrez se trata de una forma de extinción de las obligaciones y señala como ejemplo la amnistía fiscal publicada el 31 de diciembre del 2000, mediante la cual se señalaba que las autoridades fiscales no podrían iniciar facultades de comprobación por los ejercicios 1999, 1998, 1997 y anteriores, sin haber revisado previamente los ejercicios fiscales de 2000, 2001, 2002 y 2003, siendo que en estos periodos más recientes es que cuando fueran revisados sí se determinarían omisiones.⁴⁸

Dicha amnistía tenía como finalidad permitir que los contribuyentes cumplieran adecuadamente con sus obligaciones fiscales, realizando una especie de “borrón y cuenta nueva”; sin embargo, no es una forma de extinción de la deuda tributaria y, en nuestra opinión, tampoco lo sería incluso de la obligación tributaria sustantiva.

CONCLUSIONES

A título de conclusiones generales del presente capítulo podemos señalar las siguientes:

- 1) Los conceptos obligación tributaria y deuda tributaria son diferentes.
- 2) La deuda tributaria es una especie dentro de la obligación tributaria sustantiva, sin embargo, se requiere de un acto de liquidación de contribuciones para poder hablar del surgimiento de la deuda tributaria.
- 3) El concepto “crédito fiscal” está definido en el artículo 4º del CFF y tiene una connotación de deuda a cargo del contribuyente, que puede ser cobrada coactivamente por el fisco, razón por la cual debe dejar de ser utilizada en otras disposiciones fiscales como un monto que tienen los contribuyentes a su favor para ser acreditado o compensado contra cantidades a cargo.

⁴⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.*, pp. 132 y 133

- 4) El pago, la prescripción, la compensación, la condonación, la anulación y la revocación son verdaderas formas de extinción de la deuda tributaria.
- 5) La caducidad implica la pérdida de la facultad de las autoridades fiscales para determinar créditos fiscales, por lo que se trata de una limitación para la existencia de la deuda tributaria, no de su extinción.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Cuestionario "Extinción de deuda"

- 1) Explique la diferencia entre hecho imponible y hecho generador.

Hecho imponible es el supuesto de hecho que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, su actualización da lugar a la obligación tributaria. El hecho generador determina el momento del pago de la contribución, su actualización da lugar a la deuda tributaria.

- 2) ¿Qué es la autodeterminación de contribuciones?

Es la obligación de aplicar las disposiciones tributarias, calcular y pagar al fisco las contribuciones cuando se actualice el hecho generador correspondiente.

- 3) ¿Cuándo se vuelve exigible el pago de una contribución?

Cuando la autoridad haya ejercido sus facultades de comprobación, y por ello se convierta en un crédito fiscal.

- 4) ¿Cuáles son las formas de extinción de deuda tributaria?

El pago, la prescripción de la deuda, la compensación, la condonación, la anulación y la revocación.

- 5) ¿Qué formas de pago fiscal existen?

Liso y llano, coaccionado, a plazos y en especie.

- 6) ¿Cuál es el plazo de prescripción de deudas tributarias?

Cinco años por regla general. Se puede interrumpir dicho plazo.

- 7) Explicar por qué al prescribir, las deudas tributarias no se transforman en obligaciones naturales.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala expresamente que si el crédito se extingue, en consecuencia, la deuda tributaria desaparece. Para que se convirtiera en obligación natural, debería extinguirse la facultad de cobro de la autoridad.

- 8) ¿Cuándo se interrumpe el cómputo de la prescripción de deudas tributarias?

Cuando hay actuaciones de gestiones de cobro al deudor, o reconocimiento de adeudo por parte de éste.

- 9) ¿Qué acción puede ejercer el contribuyente cuando la autoridad le niegue la condonación?

Amparo indirecto.

- 10) Explicar por qué la anulación y la revocación también son formas de extinción de deudas tributarias.

En el supuesto que el medio de defensa resulte procedente y fundado, el efecto jurídico de esa revocación o de la declaratoria de nulidad será extinguir el acto administrativo y todos sus efectos jurídicos, desapareciendo también con ello el crédito fiscal.

11) ¿Qué implica la condonación en materia fiscal?

La condonación implica un acto de liberalidad del acreedor para perdonar la deuda del sujeto pasivo. En materia tributaria, el fisco o el legislador eximen del pago al contribuyente.

12) ¿Qué vías tiene el contribuyente para solicitar la anulación o revocación de una deuda tributaria?

Recurso de revocación y juicio contencioso administrativo.

13) ¿Por qué la caducidad no es una forma de extinción de deuda tributaria?

La caducidad implica la pérdida, por el paso del tiempo y la inactividad de la autoridad fiscalizadora, de la facultad para determinar créditos fiscales. La actualización de la caducidad implica la imposibilidad para poder dejar que nazca el crédito fiscal y, por lo tanto, la deuda tributaria.

14) ¿Bajo qué supuestos la autoridad cancela una deuda tributaria?

Por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios

15) ¿Qué se requiere para que las actuaciones de la autoridad efectivamente interrumpan el plazo de la prescripción?

Que éstas se dicten dentro del procedimiento administrativo de ejecución y tengan como finalidad continuar con el cobro de la deuda tributaria.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA

- Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008.
- Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.
- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014.
- Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, 17ª ed., Porrúa, México, 2000.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4ª ed., Limusa, México, 2005.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 25ª ed., Porrúa, México, 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, 10ª ed., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Oscar Rubén Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2011.
- Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, 7ª ed., Porrúa, México, 2007.
- Hensel, Albert, *Derecho tributario*, trad. de Leandro Stok y Francisco Cejas, Nova Tesis, Rosario, Argentina, 2004.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Derecho tributario*, 18ª ed., Thompson Reuters, Pamplona, 2013.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 21ª ed., Tecnos, Madrid, 2010.
- Ortega Calvo, Rafael, *Curso de derecho financiero*, 17ª ed., Civitas-Thompson Reuters, Pamplona, 2013.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, Porrúa, México, 2004.
- Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González García, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.
- Pothier, Robert Joseph, *Tratado de las obligaciones*, Heliasta, Argentina, 1993.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., 2001.
- Rico Álvarez, Fausto y Patricio Garza Bandala, *Teoría general de las obligaciones*, 3ª ed., Porrúa, México, 2007.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., Oxford University Press, México, 2007.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 6^a ed., Porrúa, México, 2008.

Soler, Osvaldo H., *Tratado de derecho tributario*, 4^a ed., La Ley, Buenos Aires, 2011.