

El acto administrativo como expresión de la determinación del crédito fiscal

El acto administrativo es esencial para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias, materializado en el crédito fiscal, que surge al cuantificarse la deuda tributaria y puede abarcar tanto ingresos fiscales (contribuciones y recargos) como administrativos (responsabilidades de servidores públicos). Dicho acto debe cumplir los requisitos de legalidad, motivación y notificación adecuada para garantizar su validez y eficacia.



Mtro. Franklin Martín Ruiz
Gordillo, Socio Director
de Legal Compliance
and Business Integrity



INTRODUCCIÓN

El acto administrativo constituye una piedra angular en el marco jurídico de las administraciones públicas, especialmente en el ámbito fiscal, ya que no solo representa una manifestación de la voluntad de la administración, sino que actúa

como el vehículo formal a través del cual se determina y se exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La determinación del crédito fiscal, entendida como el proceso mediante el cual la administración fiscal concreta la existencia y cuantía de una deuda tributaria, se materializa a través del acto administrativo.

EL CRÉDITO FISCAL

La carga fiscal surge cuando se ha determinado la obligación contributiva, además de que ha sido cuantificada en cantidad líquida, de modo que exista un monto preciso. Como consecuencia, el crédito fiscal estará identificado explícitamente con la determinación en cantidad líquida de una contribución, multa, recargo, etc. La causación de la obligación tributaria nace con la realización de situaciones jurídicas o de hecho que se encuentren previstas en la ley y que generen una obligación. El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación (CFF) lo conceptualiza de la siguiente manera:

Artículo 4. *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.*

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

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

La legislación hace referencia única y exclusivamente a lo que debe ser entendido por crédito fiscal, sin señalar los elementos que lo constituyen o cómo y quién lo debe emitir; se concreta, pues, a plasmar un concepto del crédito fiscal, quedando como las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, aprovechamientos, accesorios. La circunstancia de que en tal precepto legal no se haya hecho alusión a los elementos que integran el concepto referido, la forma en que se constituye y quién lo emite no implica que se viole el principio de legalidad, ya que estos elementos se desprenden de la misma legislación de la materia, impresa de manera amplia y particularizada para cada tributo.

La obligación de contribuir al gasto público presenta ciertas condiciones o principios; la proporcionalidad y equidad es uno de ellos, pues en muchas ocasiones el crédito fiscal resulta ser desproporcional a los ingresos del contribuyente al que se está cargando. Con esto, sobreviene el descontento, que da lugar a dos opciones: dejar de pagar o acudir con especialistas en el tema, para que indiquen al contribuyente por qué está recibiendo dicha carga.

Rivera¹ comenta que los créditos fiscales son, como citan las leyes de la materia, los derechos de cobro a favor del Estado, los cuales están integrados por las contribuciones, recargos, sanciones, multas, gastos de ejecución, indemnizaciones por cheques devueltos. La base de cada impuesto es el elemento cuantitativo que la ley tributaria señala para llevar a cabo el cálculo del crédito fiscal, siendo el elemento económico para determinar el monto del adeudo; el principio de legalidad orilla a que se aplique de manera cuidadosa lo preceptuado por la ley.

Barrera López² define al crédito fiscal como aquel que se basa en un conjunto de actos o actividades realizados por los contribuyentes, apoyándose en el principio de la autodeterminación entre el contribuyente y sus autoridades para confirmar el hecho generador del crédito.

¹ Rivera Reyes, Luis Alberto. *Estudio Fiscal Mexicano*. 3a. edición. Themis. México. 2018, p. 103

² Barrera López, María Julissa. *El Código Fiscal de la Federación y su vigente aplicación a los impuestos federales mexicanos*. Instituto Politécnico Nacional. México. 2017, p. 25

Según la Auditoría Superior de la Federación³ (ASF), los créditos fiscales no son concesiones de la autoridad, sino que tienen su origen en el incumplimiento por parte de los contribuyentes de las disposiciones que establece la legislación fiscal, luego de que las autoridades ejercen sus facultades de comprobación, de liquidación y sancionatorias y, a partir de ellas, determinan a los contribuyentes las obligaciones omitidas y las sanciones aplicables; determinaciones que de inmediato se constituyen en créditos fiscales a su cargo.

Otro autor que habla del crédito fiscal es Sol Juárez,⁴ al decir que, cuando el contribuyente ha ubicado sus obligaciones fiscales o hecho generador ante la norma hipotética, entonces se genera el hecho imponible, es decir, las obligaciones tributarias de hacer o no hacer, esto es, el nacimiento del crédito fiscal. La autoridad fiscal, reconociendo estas obligaciones del contribuyente, da paso a la generación o determinación del crédito fiscal.

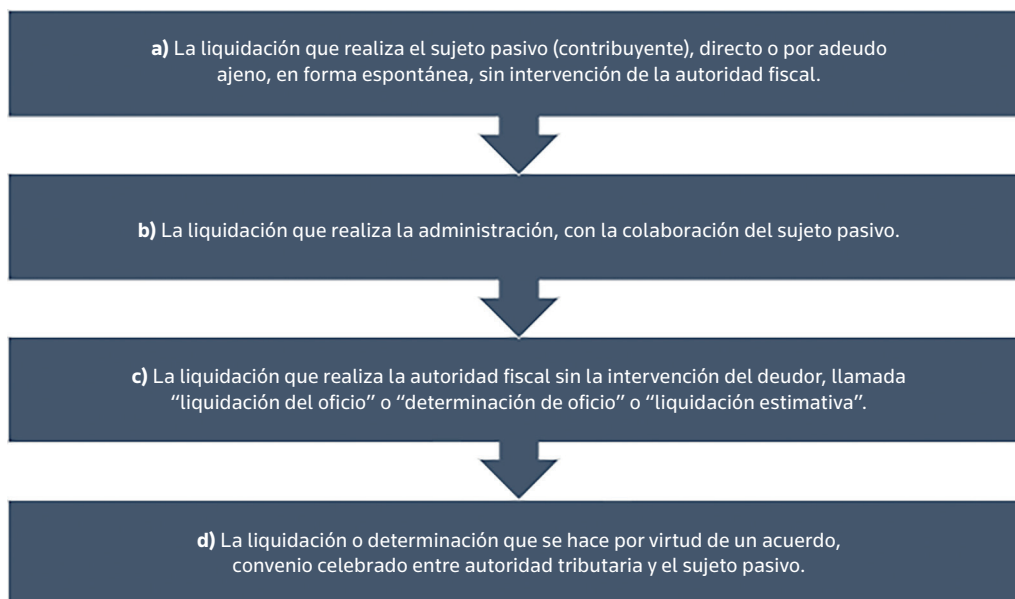
En el momento en que se lleva a cabo un hecho jurídico previsto por la ley, nace la obligación fiscal. Cuando el crédito fiscal surge y la autoridad fija las

bases para su liquidación conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, se fija un plazo para cubrirlo; si no se paga dentro de dicho plazo, el crédito se hace exigible por las autoridades y es a través del procedimiento administrativo de ejecución (previa notificación o requerimiento del deudor) como responde el Estado ante la negativa del contribuyente a realizar el pago de los créditos fiscales a su cargo. Esto, con base en lo establecido en el código fiscal.

LA LIQUIDACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Sobre la liquidación de la carga fiscal, Sánchez⁵ expone que consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y valoración de diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

Sobre el objetivo del crédito fiscal por conseguir la liquidación, Rojas Ortega⁶ refiere que los procedimientos de liquidación o determinación pueden ser divididos en cuatro clases:



³ Auditoría Superior de la Federación. Créditos Fiscales Otorgados por el Servicio de Administración Tributaria, Informe de la Auditoría Especial. *Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005*. ASF. 2007

⁴ Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal*. Tercer Milenio. México. 2013, p. 140

⁵ Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Cárdenas Editor. México. 2008, p. 91

⁶ Rojas Ortega, Víctor. *Inoperatividad legal de la exigibilidad de la garantía del interés fiscal*. Universidad de las Américas. 1a. edición México. 2013, p. 61

En cualquiera de los casos, es obligación del sujeto pasivo informar a las autoridades acerca de la realización de hechos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal y los que sean pertinentes para lograr la liquidación del mismo. Toca al contribuyente determinar y calcular sus contribuciones de manera voluntaria por cada una de sus obligaciones impositivas, y enterarlas en la fecha 17 del mes siguiente posterior. Cuando la autoridad intervenga, podrá hacerlo de acuerdo con sus facultades, ya sea porque el contribuyente celebre convenio de cuota fija como pequeño contribuyente o porque la autoridad realice visita domiciliaria a la persona física o moral para revisar sus registros contables y la liquidación de las contribuciones que le correspondan.

NATURALEZA DEL CRÉDITO FISCAL

El Estado debe hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que realiza en forma coactiva y de manera efectiva; con este propósito fue introducido el crédito fiscal en el sistema jurídico mexicano. A pesar de esto, dicha figura, que busca la recuperación de los medios con que el Estado lleva a cabo las actividades propias de la administración pública, ha introducido considerables cambios en relación con las características y peculiaridades que tenía desde el inicio. Como consecuencia, ha cambiado por completo la naturaleza jurídica del crédito fiscal, así como el fin que persigue.

Esto se debe a que, al percatarse de la efectividad que tiene este instrumento, el Estado lo ha utilizado como una forma de pago de adeudos de naturaleza distinta a la fiscal, de modo que, en diferentes materias del sistema jurídico mexicano, va a poder encontrarse esta figura de cobro, pero presentando una naturaleza jurídica diferente, dependiendo del ingreso que lo origine.

Esta figura jurídico-tributaria es una de las más relevantes con que cuenta el sistema tributario mexicano, debido a que representa un medio sumamente efectivo para que las autoridades fiscales recauden percepciones o adeudos de particulares en forma pronta y sin demasiadas complicaciones. El crédito

El Estado debe hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que realiza en forma coactiva y de manera efectiva; con este propósito fue introducido el crédito fiscal en el sistema jurídico mexicano.

toma mayor importancia al momento en que se vuelve exigible, y solo basta que el Estado instaure el procedimiento administrativo de ejecución en contra del deudor tributario, sin la necesidad de acudir a otros medios, que, en definitiva, no serían tan expeditos como el mismo procedimiento económico coactivo.

Este cambio en la naturaleza del crédito fiscal se explica en mayor medida por las modificaciones que ha sufrido el artículo 4 del CFF, disposición que contempla el concepto y clasificación del crédito fiscal.

Freyre Fregoso⁷ comenta que, en un primer término, el crédito fiscal puede ser dividido en dos grandes rubros: crédito fiscal en “sentido estricto” y crédito fiscal “administrativo”. En lo que toca a la primera categoría, es aquel que deriva de ingresos meramente fiscales, como son las contribuciones y aprovechamientos, mientras que la segunda se refiere a aquellos créditos que nacen o tienen su origen en ingresos no fiscales (ingresos administrativos), como los que derivan de responsabilidades de servidores públicos, así como a todos aquellos créditos fiscales por simple disposición legal.

La definición del artículo 4 del CFF no precisa del todo lo que debe entenderse por crédito fiscal, cuál es su naturaleza jurídica y cuáles sus características, ni mucho menos cuál es el momento de su nacimiento, exigibilidad o extinción; esta disposición se limita

⁷ Freyre Fregoso, Gerardo. *La desnaturalización jurídica del Crédito Fiscal*. Universidad Autónoma Metropolitana. 1a. edición. México. 2014, p. 2

El embargo precautorio se convierte en definitivo una vez que es exigible el crédito fiscal...

a efectuar una simple enunciación de los distintos tipos de créditos fiscales que se regulan en el sistema jurídico, y omite precisiones en su definición, así como en sus características generales.

En cuanto a los créditos administrativos, que gozan de una naturaleza jurídica distinta porque no tienen su origen en adeudos fiscales a favor del Estado, sino en ingresos administrativos, Fernández Sagardi⁸ señala que esta situación pareciera inadmisibles en materia tributaria, toda vez que incorporar como créditos fiscales los que tenga derecho a recibir el Estado de sus servidores públicos cuando deriven de responsabilidades no presenta una naturaleza fiscal. La justificación de esto se entiende solo desde un punto de vista procesal, ya que se les facilita el acto coactivo de cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución, que resulta mucho más expedito.

28

FINALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Las contribuciones van a causarse conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentran previstas en la legislación fiscal durante el lapso en el que ocurran; no es necesaria la resolución de algún tipo de autoridad para determinar el momento en que se genera el crédito fiscal, toda vez que este nace en automático al momento en que se realiza la anterior hipótesis legal.

Como consecuencia, para que un crédito fiscal pueda presumirse como tal, requiere que el sujeto

pasivo genere una obligación tributaria, al realizar un acto o incurrir en la omisión de pago de alguna de las contribuciones a las que está sujeto; entonces, es necesario, al mismo tiempo, que exista un hecho y haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, que se dé un hecho jurídico.

Cuando una obligación tributaria es determinada en cantidad líquida se le puede denominar crédito fiscal. De manera que una de las finalidades de este es la determinación de una cantidad líquida que el sujeto pasivo está obligado a erogar. Sobre esto, De la Garza⁹ comenta que la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos indispensables para lograr la comprobación y valorización de los diferentes elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la determinación cuantitativa de la deuda concreta del contribuyente.

Los créditos fiscales son los que tiene derecho a percibir el Estado porque provengan de contribuciones o sus accesorios o de aprovechamientos, así como aquellos a los que las leyes den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena que no hayan sido satisfechos dentro del plazo que señala el CFF, y se exigen a través del procedimiento administrativo de ejecución; para que el embargo se pueda realizar, es necesario que se cumplan algunas condiciones previas:

- a) La existencia de una obligación por cubrir.
- b) La notificación al contribuyente del crédito fiscal a su cargo.
- c) La conclusión del plazo para el pago del crédito, sin que este se haya cubierto.
- d) La emisión del requerimiento de pago.
- e) La omisión del pago una vez efectuado el requerimiento respectivo.

Una vez que la obligación fiscal ha sido determinada en cantidad líquida, surge el crédito fiscal y, con este, la obligatoriedad de pagarlo en fecha dentro del

⁸ Fernández Sagardi, Augusto. *Algunas reflexiones sobre el crédito fiscal*. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. 2a. edición. México. 2015

⁹ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa. 30a. edición. México. 2014, p. 217

plazo señalado por las disposiciones fiscales aplicables. La falta de pago o garantía del crédito fiscal en la fecha correspondiente van a determinar que este se haga exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Fénech¹⁰ entiende por embargo *el acto procesal consistente en la determinación de bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor... fijando su sostenimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito.*

El embargo precautorio se convierte en definitivo una vez que es exigible el crédito fiscal, y va a ser aplicado el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones del artículo 151 del CFF, el cual establece el procedimiento del embargo definitivo y sus implicaciones.

Para acceder al
artículo 151 del CFF,
escanee el código QR



EL ACTO ADMINISTRATIVO COMO EXPRESIÓN DE LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente tienen una época de pago o fecha de vencimiento que se deberá realizar de manera espontánea. Cuando se ha rebasado la fecha de vencimiento, su cumplimiento se deberá considerar de manera extemporánea, siempre y cuando no esté de por medio algún requerimiento de pago por parte de la autoridad fiscal.

La autoridad fiscal, al verificar su base de datos relativa al cumplimiento de obligaciones de los

contribuyentes, enviará requerimiento de obligaciones omitidas, que el contribuyente deberá atender en cuanto a la obligación de pago y hacerse acreedor de las multas correspondientes en los tiempos de vencimiento que correspondan; en caso contrario, continuará el procedimiento administrativo de ejecución.

Ya que la obligación fiscal ha sido determinada en una cantidad líquida y como consecuencia nace el crédito fiscal, este debe ser liquidado en la fecha o plazo señalado en las disposiciones fiscales. La falta de pago lo hará exigible mediante procedimiento administrativo de ejecución; ello se encuentra establecido en el primer párrafo del artículo 145 del CFF:

Artículo 145. *Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.*

...

La exigibilidad consiste en que el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante el Servicio de Administración Tributaria, está legalmente facultado para compeler u obligar al deudor del pago de la prestación. La exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectúe el pago respectivo sin la intervención de la autoridad tributaria.

Las contribuciones que se hayan omitido y que la autoridad determine como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, como actualizaciones, multas y recargos, deben ser pagados o al menos garantizados, junto con los accesorios, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que hubiese surtido efectos la notificación del nacimiento del crédito fiscal.

La exigibilidad de un crédito no depende de la firmeza de la resolución que lo contiene, dado que la autoridad hacendaria está facultada para exigir su cobro y para ello basta una resolución que determine un crédito fiscal que sea debidamente notificado

¹⁰ Fénech, Miguel. *Derecho Procesal Tributario*. México, Editorial Bosch. 6a. edición. México. 2013, p. 94

al particular y que este resulte exigible de acuerdo con los requisitos legales.

En caso de que el sujeto pasivo lo solicite, la autoridad fiscal puede autorizar el pago a plazos –diferido o en parcialidades– de las contribuciones omitidas y, por supuesto, de sus accesorios, sin que este plazo exceda de los 12 meses para pago diferido y de 36 cuando se solicite en parcialidades, de acuerdo con lo previsto en el artículo 66 del CFF.

Para acceder al
artículo 66 del CFF,
escanee el código QR



30 Cuando sean pagados de manera oportuna los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar los recargos originados por la prórroga de la totalidad de la parcialidad que no fue cubierta de manera oportuna; si el contribuyente cubre en tiempo y monto las primeras parcialidades, la tasa de recargos que se hubiere establecido para el crédito podrá verse reducida para efectos del cálculo de las parcialidades restantes.

Este último beneficio tiene el riesgo de ser perdido si el contribuyente incumple de manera posterior en tiempo y en monto alguna de las parcialidades; en ese momento, la autoridad tributaria modificará el término del monto por pagar. Además, podrá determinar y realizar el cobro del saldo insoluto de las diferencias que resultaren derivados de la presentación de declaraciones, sin tener derecho el contribuyente al pago en parcialidades.

Cuando el contribuyente, sujeto pasivo, tiene a su cargo un crédito fiscal determinado por la autoridad a través de una resolución que pone fin a algún procedimiento de revisión, como la visita domiciliaria, la revisión de gabinete o, incluso, la revisión electrónica, este tendrá a su disposición dos opciones viables: o paga el crédito fiscal además de sus accesorios o lo impugna

por los medios legales de defensa; en este último caso, después de garantizar el interés fiscal a satisfacción de la autoridad tributaria. Situación contraria, estará sujeto a un procedimiento de cobro activo, denominado procedimiento administrativo de ejecución.

El contribuyente queda obligado a garantizar el crédito fiscal que tiene pendiente de pago. El inciso III del artículo 66-A del CFF establece que, para efectos de la autorización de pagos en parcialidades o diferidos, *una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, la autoridad exigirá [al sujeto pasivo] la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo... **más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado.***

Para acceder al
artículo 66-A del CFF,
escanee el código QR



CONCLUSIONES

El acto administrativo desempeña un papel crucial en la determinación del crédito fiscal, siendo la herramienta mediante la cual la administración fiscal concreta y comunica las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Este proceso no solo formaliza la existencia de la deuda tributaria, sino que garantiza la transparencia y la legalidad en la relación entre el Estado y los ciudadanos.

El análisis realizado muestra que el acto administrativo debe cumplir ciertos requisitos y principios fundamentales, tales como la legalidad, la motivación y la notificación adecuada, para asegurar su validez y eficacia; la correcta emisión y ejecución de estos actos administrativos es esencial para mantener la confianza en el sistema fiscal y para proteger los derechos de los contribuyentes. •