

Formas de Extinción de los Créditos Fiscales

Formas de Extinción de los Créditos Fiscales

CUADERNOS INSTITUCIONALES



D.R. © PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja, Alcaldía Benito Juárez
C.P. 03100, México, CDMX.
Teléfonos: (55) 1205-9000, 800 611 0190
www.prodecon.gob.mx

Septiembre 2020

Formas de Extinción de los Créditos Fiscales

Índice

Presentación	6
Antecedentes	7
¿Qué es un crédito fiscal?	9
Análisis de las diversas formas de extinción	11
a) El Pago y sus modalidades	11
b) Compensación	18
c) Reducción de multas	21
d) Condonación	24
e) Amnistías fiscales	29
f) Decretos en materia de exención o diferimiento del pago de contribuciones	31
g) Estímulos fiscales	33
h) Dación en pago o pago en especie	36
i) Caducidad	40
j) Prescripción	43
k) Cancelación por insolvencia o incosteabilidad o por incobrables	50

l) Extinción de créditos fiscales a cargo de entidades paraestatales en proceso de extinción o liquidación, así como sociedades o fideicomisos con aportación total de su patrimonio	54
m) Proposición de comprador por el embargado	55
n) Pago realizado por el postor de la cantidad ofrecida en su postura	56
o) Adjudicación de bienes embargados a favor de la autoridad fiscal en el 60% del valor de avalúo	57
p) Reducción gradual del Impuesto Sobre la Renta, conforme a los porcentajes previstos en la tabla del décimo tercer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	58
q) Acreditamiento	59
r) Revisión administrativa	60
s) Aclaración administrativa	66
Atribuciones de PRODECON en los temas de extinción de créditos fiscales	71
Ejemplos de casos emblemáticos atendidos en PRODECON	72
Conclusiones	98
Bibliografía	102
Apéndice de versiones públicas de resoluciones y sentencias relacionadas con los criterios jurisdiccionales mencionados en el presente documento.....	104

Presentación



Sin duda contribuir con el gasto público a través del pago de los impuestos, representa un beneficio no solo para el Estado, sino para el bienestar de la sociedad en general, por ello, es importante que a cada pagador de impuestos se le reconozca y respete sus derechos previstos en las disposiciones tributarias; sin embargo, para que estas prerrogativas sean materializadas, es necesario la intervención de instituciones especializadas, como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que en su carácter de organismo público descentralizado, no sectorizado, hoy en día protege los derechos de los pagadores de impuestos ante actos u omisiones de las autoridades fiscales y asesora en el cumplimiento de las obligaciones.

Fomentar la Cultura Contributiva también es uno de los principales objetivos del *Ombudsperson* fiscal, es por ello que se ha considerado necesario llevar a cabo la difusión de las diversas formas de extinción de los créditos fiscales, a efecto de que con ello los contribuyentes encuentren una herramienta práctica y sencilla que les sea de utilidad para el ejercicio de sus derechos.

En el análisis de cada una de las formas de extinción de los créditos fiscales, se privilegió el estudio de la modalidad del pago de la contribución, al considerarse que ésta es por excelencia la principal forma de extinción de la obligación que permite contribuir con la recaudación.

Antecedentes

En la práctica tributaria existen muchos casos de contribuyentes que, ya sea por omisión o por desconocimiento de las obligaciones fiscales que adquieren de acuerdo con el régimen fiscal con el que se inscriben en el Registro Federal de Contribuyentes, cuentan con créditos fiscales a su cargo, exigibles por parte de las autoridades fiscales, aun cuando en ocasiones resultaría improcedente el cobro de los mismos.

De ahí la importancia que tiene para el *Ombudsperson* fiscal abordar el tema en materia de Extinción de los Créditos Fiscales, ya que como defensor de los derechos de los contribuyentes, es fundamental dar a conocer las alternativas de solución a través de las cuales se pueden extinguir dichas obligaciones, así como los servicios que esta Procuraduría ofrece a efecto de liberar a los contribuyentes del pago de los créditos que ya no pueden ser exigibles por parte de la autoridad, en apego a las disposiciones fiscales.

Existen diversas opiniones para delimitar los distintos medios o formas, a través de los cuales se puede extinguir una obligación fiscal ante las autoridades fiscales; es por ello que, esta Procuraduría en el ámbito de su competencia y como especialista en materia tributaria, ha detectado que los medios de extinción más comunes son: el pago, la caducidad, la condonación, la reducción, la cancelación y la prescripción, sin embargo, se estima que no pueden dejar de considerarse otras figuras, tales como: la compensación, los estímulos fiscales, las amnistías fiscales, entre otras.

Si bien es cierto, la mayoría de las formas de extinción de un crédito fiscal se encuentran sustentados en las disposiciones

fiscales, también lo es que, a lo largo de los años, las autoridades fiscales han emitido diversos decretos o estímulos fiscales a través de los cuales facilitan a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que para tal efecto se señalen.

Bajo esas consideraciones, en cada asunto en particular esta Procuraduría asesora al contribuyente en la búsqueda de alternativas de solución para hacer valer cualquiera de las formas de extinción de los créditos fiscales.

¿Qué es un crédito fiscal?



De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación¹, “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”.

De acuerdo con Alil Álvarez Alcalá, existe una discusión acerca del momento en que se genera un crédito fiscal. Refiere que: “algunos consideran que éste surge cuando se realiza el hecho imponible o el supuesto normativo al cual se enlaza la consecuencia relativa a la obligación del pago de impuestos. Sin embargo, hay quienes opinan que el crédito fiscal surge en el momento en que la cantidad a pagar por el particular es líquida y exigible. Esto sucede cuando –transcurrido el momento en que debió hacerse el pago- el Estado ejerce sus facultades de comprobación para determinar en cantidad líquida el impuesto debido, lo determina y transcurren los plazos para la defensa del contribuyente (o ésta no resulta exitosa)”².

Además de la definición del crédito fiscal que señala el Código Fiscal de la Federación (arriba mencionada), en un sentido coloquial, tal concepto se trata de la cantidad que el contribuyente adeuda a la autoridad por no cumplir con las obligaciones fiscales en tiempo y forma.

.....

1. Código Fiscal de la Federación para 2020.
2. Álvarez Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Segunda edición. Oxford University Press. México. 2015. p. 97.

Por lo que un crédito fiscal puede estar integrado por los siguientes conceptos:

- **Actualización:** son aquellas cantidades que se obtienen como resultado de aplicar el efecto de la inflación a la contribución que no fue cubierta dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales (artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación).
- **Recargos:** se refiere a la cantidad que se debe cubrir al Estado por concepto de indemnización por no cumplir con el pago oportuno de la contribución correspondiente (artículo 21 del Código Fiscal de la Federación).
- **Multas:** se tratan de aquellas sanciones económicas que imponen las autoridades fiscales a los contribuyentes por no cumplir con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma, y que son fundamentadas en las disposiciones fiscales.
- **Gastos de ejecución:** es aquella cantidad que los contribuyentes deben cubrir cuando sea necesario emplear el Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal (artículo 150 del Código Fiscal de la Federación).

Análisis de las diversas formas de extinción



Con relación al presente apartado y atendiendo a la experiencia que ha tenido este *Ombudsperson* fiscal, en el sistema tributario mexicano existen diversas formas de extinción de los créditos fiscales, a través de los cuales los contribuyentes pueden quedar liberados de la obligación. Para Adolfo Arrijoa Vizcaíno, “las formas de extinción de los tributos, en realidad aluden a los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente hablando”³.

a) El Pago y sus modalidades

El pago es la forma por excelencia de extinguir un crédito fiscal generado por el incumplimiento de las obligaciones fiscales o administrativas, que para efectos de su cumplimiento las autoridades fiscales pueden autorizar en que éstos se realicen a plazos, ya sea en parcialidades o diferido.

En opinión de Adolfo Arrijoa Vizcaíno el pago significa el cumplimiento de una obligación, de ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir.

Aún y cuando el pago es la forma idónea de extinguir un tributo, nos encontramos con que dentro de nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos, como son:



3. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima primera edición. Themis. México. 2012. p. 603.

- **Pago liso y llano de lo debido:** Se presenta cuando el contribuyente paga correctamente al fisco las cantidades que le adeuda, en los términos de las Leyes aplicables, sin objeciones, ni reclamaciones de ninguna especie.
- **Pago de lo indebido:** Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. En esta hipótesis, no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo, lo que está haciendo en realidad, es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien, en exceso de las que debió haber cumplido.
- **Pago bajo protesta:** Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución.
- **Pago extemporáneo:** Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones, ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables.
- **Pago de anticipos:** Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder⁴.

Ahora bien, como se mencionó en principio, el pago del tributo se puede realizar a plazos, previa autorización de las autoridades

.....
 4. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. cit. p. 604 a 608.

fiscales, ya que ésta por ley se debe entender como una facilidad administrativa que tienen los contribuyentes, personas físicas y morales, para acordar con la autoridad fiscal que una determinada contribución omitida y sus accesorios, sean pagados en dos modalidades a elegir, denominadas en parcialidades y diferido, hasta finiquitar el adeudo correspondiente, tal y como lo refieren los artículos 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación.

El pago en parcialidades consiste en liquidar el adeudo hasta en 36 mensualidades, esto es, que el contribuyente puede llevar a cabo diversos pagos en las fechas establecidas; mientras que el pago diferido, se realiza en un plazo que no exceda de 12 meses, fijándose una fecha única para liquidar el adeudo.

Los requisitos para poder hacer uso de esta facilidad son a saber:

1. Presentar la solicitud de autorización utilizando los formatos establecidos para tal efecto⁵.
2. Realizar el pago del 20% del monto total del adeudo.
3. Presentar la garantía del interés fiscal.
4. Obtener la autorización por escrito de la autoridad fiscal una vez presentada la solicitud.
5. Efectuar los pagos en tiempo y forma.

Cabe destacar que no será procedente la solicitud de pago a plazos cuando el crédito fiscal adeudado tiene su origen en contribuciones (excepto aportaciones de seguridad social) que debieron de pagarse en el año calendario en curso o aquellas que debieron pagarse en los 6 meses anteriores al mes en que

.....
5. Reglas 2.14.1., 2.14.2. y 2.14.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

se solicite la autorización; que deriven de contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios; y de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

Si bien es cierto que la garantía del interés fiscal es un requisito de procedencia, también lo es que conforme a las reglas de carácter general⁶ emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, tal exigencia puede dispensarse en los siguientes casos:

- Cuando el crédito fiscal corresponda a la declaración anual de personas físicas por impuesto sobre la renta, siempre que el número de parcialidades solicitadas sea igual o menor a seis y que dicha declaración se presente dentro del plazo establecido en el artículo 150 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Cuando los contribuyentes soliciten el pago a plazos en forma diferida y éste les sea autorizado.
- Cuando a los contribuyentes les sea autorizado realizar pagos en parcialidades, en un periodo no mayor a doce meses, siempre y cuando cumplan en tiempo y montos con todas las parcialidades previstas en la resolución correspondiente.

Finalmente, es importante señalar que se revocará la autorización para pagar a plazos, en parcialidades o en forma diferida, cuando el contribuyente:

- No otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en aquellos casos en que se requiera de su otorgamiento.

.....
6. Regla 2.14.5. de la Resolución Miscelánea para el Ejercicio Fiscal de 2020.

- Se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.
- En los casos de pago en parcialidades, cuando no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.
- Tratándose del pago diferido, cuando se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

De actualizarse los supuestos anteriormente señalados, las autoridades fiscales podrán requerir y exigir el saldo total del remanente adeudado, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Sobre el tema en cuestión, **PRODECON** obtuvo sentencia favorable a un particular, en un juicio contencioso administrativo promovido en el ejercicio de sus atribuciones, como un servicio gratuito brindado a un contribuyente; con motivo de dicha resolución, la Procuraduría emitió el siguiente criterio jurisdiccional 33/2020:

CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES Y/O PAGO DIFERIDO. RESULTA ILEGAL SU REVOCACIÓN BAJO EL ARGUMENTO DE QUE NO SE CUMPLIERON LOS REQUISITOS PARA SU AUTORIZACIÓN, SI EL IMSS AL MOMENTO DE LA SOLICITUD NO VERIFICÓ QUE EL DESISTIMIENTO DEL MEDIO DE DEFENSA CORRESPONDIERA A LOS CRÉDITOS POR LOS CUALES SE SOLICITÓ LA AUTORIZACIÓN. El artículo 133 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF), establece los requisitos que para efectos de los artículos 40 C y 40 D de la Ley del Seguro Social, debe contener la solicitud de pago diferido o en parcialidades; por su parte, el numeral 138 del citado Reglamento, prevé los supuestos bajo los cuales el Instituto

Mexicano del Seguro Social (IMSS) dejará sin efectos dicha solicitud o autorización. Asimismo, para la procedencia de ésta respecto de créditos impugnados, el patrón o sujeto obligado deberá desistirse del medio de defensa interpuesto, según lo dispone el arábigo 142 del RACERF. En ese sentido, el Órgano Jurisdiccional estimó que el IMSS no puede, una vez autorizado el referido convenio, revocarlo debido a que no se cumplieron los requisitos establecidos en los artículos 133 y 142 del Reglamento mencionado, si en el caso concreto, el contribuyente no incluyó en su solicitud los créditos fiscales que se encontraban impugnados. Razón por la cual, consideró ilegal la revocación del convenio de pago en parcialidades y/o pago diferido de diversos créditos fiscales, puesto que los requisitos para conveniar deben ser verificados en forma previa a su autorización, en caso contrario, se entenderá precluido el derecho de la autoridad fiscal para revisarlos, encontrándose legitimada para dejarlos sin efectos, únicamente si se actualiza alguno de los supuestos contenidos en el numeral 138 del dispositivo reglamentario.

Bajo este mismo contexto, una pregunta recurrente que hacen los contribuyentes es: ¿cuál es el momento idóneo para pagar los impuestos?

Con relación al cuestionamiento anterior, en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se señalan algunos aspectos vinculados con el pago de las contribuciones, destacando lo siguiente:

- Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.
- A falta de disposición expresa, el pago deberá realizarse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos siguientes: si en el caso, la contribución se calcula por períodos establecidos en la Ley, así como tratándose de los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes,

retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, deberán enterarlas a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente; en cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

- Respecto de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun y cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.
- Si los retenedores deben hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.
- Resulta necesario destacar que quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por el Servicio de Administración Tributaria, o bien, la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora.
- Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Finalmente, es importante destacar que se aceptará como medio de pago de las contribuciones y sus accesorios, las que se realicen a través de cheques, transferencia electrónica, tarjetas de crédito y débito, así como en efectivo, de conformidad con las disposiciones fiscales.

b) Compensación

Otra de las formas para extinguir las obligaciones fiscales alude a la figura de la compensación, la cual es definida por la Real Academia Española, como “modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, que consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente”.

El Código Civil Federal⁷ vigente refiere que la compensación se da cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, causando el efecto de extinguir ambas deudas hasta el importe del que resulte la menor, y éstas deben de consistir en una cantidad de dinero o, en su caso, ser de la misma especie y calidad, además, se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles.

Hasta el 31 de diciembre de 2018, la comúnmente llamada “compensación universal” constituía una forma de extinción de las obligaciones fiscales, a través de la cual los contribuyentes podían aplicar las cantidades que tenían a su favor contra las que estaban obligados a pagar, por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas derivaran de impuestos federales. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2019, de conformidad con el artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2019, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración con saldos a favor sólo podrán compensar cantidades por adeudo propio y únicamente derivadas del mismo impuesto, restringiéndose con ello la figura de la compensación universal.

Con motivo de lo anterior, fue hasta el 9 de diciembre de 2019 en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma

.....
7. Código Civil Federal vigente, art. 2185 a 2188.

al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios; dejándose así de considerar los adeudos por retenciones a terceros, así como adeudos de impuestos distintos a aquellos en los que tuvieron saldo a favor.

No obstante, en la regla 2.3.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, contempla una opción para que los contribuyentes que tengan saldos a favor generados al 31 de diciembre de 2018, que no se hubiesen compensado o solicitado en devolución, puedan optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- Sean declarados de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables.
- Deriven de impuestos federales, distintos de los de importación.
- Los administre la misma autoridad.
- No tengan destino en específico, incluyendo sus accesorios.

Es importante precisar que, en relación con el impuesto especial sobre producción y servicios, la facilidad contemplada en la regla 2.3.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, no resulta aplicable por existir para ello una regulación específica, prevista en el artículo 5, tercer párrafo de la Ley del impuesto en cita, al disponer que los saldos a favor generados por dicho impuesto únicamente se pueden compensar contra saldos a cargo del propio impuesto, hasta agotarlo.

Respecto al tema de la restricción de la compensación universal, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que no viola el principio de progresividad de los derechos humanos, debido a que, al tratarse del pago de impuestos, los particulares no generan derechos adquiridos para pagar un impuesto con la mismas condiciones, y además, porque la autoridad legislativa, en ejercicio de la potestad tributaria conferida por la propia Constitución, puede modificar las bases de tributación y determinar nuevas contribuciones en cada ejercicio fiscal, tal y como lo señala en la siguiente Tesis de jurisprudencia⁸:

COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS.

Aualmente, el Congreso de la Unión determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las crea o modifica hacia el futuro, no afecta situaciones anteriores, por lo que los particulares no pueden alegar violación al principio de progresividad de los derechos humanos, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre en la misma manera y con las mismas formas de extinción de las obligaciones, ya que contribuir al gasto público es una obligación establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, el artículo 25, fracción VI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, al establecer a los contribuyentes la limitante consistente en compensar las cantidades a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, no viola el principio de progresividad de los derechos humanos debido a que, por un lado, los particulares no tienen el derecho adquirido para pagar siempre el mismo tributo que afecte su patrimonio bajo las mismas condiciones y, por otro,

8. Localización: [TA]; 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 74, enero de 2020; Tomo I; Pág. 1071. 2a. II/2020 (10a.).

la autoridad legislativa, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución General de la República le confiere, cuenta con la facultad de cambiar las bases de tributación y determinar las contribuciones del año fiscal correspondiente.

c) Reducción de multas

En la práctica tributaria existen diversos supuestos en que los contribuyentes pueden hacerse acreedores de los beneficios de reducción de multas, tal es el caso de los previstos en los artículos 53-B, fracción II, segundo párrafo, 70-A y 76, todos del Código Fiscal de la Federación; así como lo dispuesto por el numeral 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 53-B, fracción II, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en los procedimientos de revisiones electrónicas, los contribuyentes cuentan con un plazo de quince días para ejercer su derecho a corregir su situación fiscal, realizando el pago total de las contribuciones y aprovechamientos que en su caso hayan omitido, junto con sus accesorios, gozando del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

Por su parte, el artículo 70-A del ordenamiento legal en cita, también establece el beneficio de la reducción de multas y recargos, cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones.

Si bien es cierto, el artículo de referencia hace alusión a que la reducción de las multas y recargos no incluye a las que correspondan de la determinación de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, también lo es que la regla 2.17.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, sí permite al

contribuyente solicitar el beneficio de las referidas reduccion, siempre y cuando se cumplan con los requisitos previstos en la citada regla.

Para efectos de los requisitos de procedencia de la reducción de multas y recargos, el referido artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla citada con anterioridad, establecen que los contribuyentes deberán declarar, bajo protesta de decir verdad, que cumplen con lo siguiente:

- Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales según el régimen de tributación, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.
- Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales en que las autoridades hayan ejercido facultades de comprobación.
- Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios.
- No haber incurrido en alguna de las agravantes (reincidencia en el incumplimiento de obligaciones fiscales) a que se refiere el artículo 75 del citado Código Fiscal de la Federación, al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.
- No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal, o no haber sido condenado por delitos fiscales.

- No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Sobre el tema, **PRODECON** sostuvo que la reducción de multas por omisión en el pago de contribuciones trasladadas, sí es procedente conforme a la regla de carácter general emitida por el Servicio de Administración Tributaria. Al respecto, se transcribe el Criterio sustantivo 1/2019/CTN/CS-SASEN, que es del tenor siguiente:

MULTAS POR OMISIÓN EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES TRASLADADAS. SU REDUCCIÓN ES PROCEDENTE CONFORME A LA REGLA 2.17.2 DE LA RMF PARA 2018.

Si bien el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) excluye la posibilidad de que el contribuyente pueda obtener la reducción de multas y la aplicación de tasa de recargos por prórroga respecto de contribuciones trasladadas, al establecer textualmente que: *“Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, **sin que estas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas**, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga”*; la Regla 2.17.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018, sí prevé que el contribuyente podrá solicitar la reducción de multas y la aplicación de la tasa de recargos por prórroga respecto de contribuciones trasladadas, condicionando la obtención de dichos beneficios al cumplimiento de los requisitos previstos en dicha Regla y en la diversa 2.17.3 de la RMF para 2018.

Por último, el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en relación con el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, prevén que los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las

facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso; en cambio, si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de dichas contribuciones.

d) Condonación

Para Augusto Fernández Sagardi, condonar multas implica un caso típico de facultades discrecionales. En este supuesto la resolución administrativa que recaiga a la solicitud de condonación no admite ningún medio de defensa ordinario, sin embargo, existe la obligación de fundar y motivar su resolución, y por ende las autoridades fiscales deben explicar las causas, en caso de su negativa⁹.

La figura de la condonación prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Conforme a las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, procede la condonación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, cuando sean emitidas en los siguientes casos¹⁰:

9. Fernández Sagardi, Augusto. Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado. Quinta edición. Thomson Reuters. México. 2019. p. 473.

10. Regla 2.17.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

- Por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, determinadas e impuestas por las autoridades competentes.
- Impuestos o determinadas con motivo de la omisión de contribuciones de comercio exterior.
- Autodeterminadas por el contribuyente.
- Por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas que al ser disminuidas en las declaraciones del impuesto sobre la renta de ejercicios posteriores al revisado por la autoridad, den como consecuencia la presentación de declaraciones complementarias respectivas con pago del impuesto sobre la renta omitido actualizado y sus accesorios.
- Impuestos a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos, cooperativas con actividades empresariales de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresas que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes mexicanas.
- Por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago a contribuyentes que tributan en los Títulos II, III y IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Por incumplimiento de obligaciones distintas a las de pago en materia de Comercio Exterior.

Sin embargo, no procederá la condonación de multas cuando se presente alguno de los siguientes supuestos¹¹:

.....

11. Regla 2.17.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

- Que el contribuyente esté o haya estado sujeto a una causa penal en la que se haya dictado sentencia condenatoria por delitos de carácter fiscal y ésta se encuentre firme.
- En el caso de personas morales, el representante legal o representantes legales o los socios y accionistas o cualquier persona que tenga facultades de representación, estén vinculadas a un procedimiento penal en las que se haya determinado mediante sentencia condenatoria firme su responsabilidad por la comisión de algún delito fiscal en términos del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.
- De resoluciones que no se encuentren firmes, salvo cuando el contribuyente las haya consentido. Entendiéndose que existe consentimiento, cuando la solicitud de condonación se realice antes de que fenezcan los plazos legales para su impugnación o cuando decide corregirse fiscalmente antes de que sea liquidado el adeudo por la autoridad revisora.
- Que sean conexas con un acto que se encuentre impugnado.
- De contribuyentes que estén o hayan estado publicados en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.
- Cuando los contribuyentes se encuentren como No Localizados en el RFC.
- Tratándose de multas por infracciones contenidas en disposiciones que no sean fiscales o aduaneras.
- Tratándose de multas en las que el contribuyente haya solicitado la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se haya autorizado la condonación y no hubiera sido cubierta la parte no condonada dentro del plazo otorgado.

- Respecto de multas que se encuentren garantizadas ante la autoridad fiscal mediante póliza de fianza y se haya iniciado su cobro ante la institución obligada a pagar.

En este sentido, dependiendo del tipo de multa y régimen de tributación de los contribuyentes, para determinar el porcentaje de condonación, el Servicio de Administración Tributaria ha emitido diversas reglas de carácter general que permiten conocer los porcentajes a condonar y los plazos en que deben ser cubiertos cuando éstos resulten procedentes, como lo es el caso de las multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, mismas que llevan por título¹²:

- Procedimiento para determinar el porcentaje de condonación de multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago a contribuyentes que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Del régimen general de las personas morales).
- Procedimiento para determinar el porcentaje de condonación de multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago a contribuyentes que tributan en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Del régimen de las personas morales con fines no lucrativas).
- Procedimiento para determinar el porcentaje de condonación de multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago a contribuyentes que tributan en el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales).

12. Reglas 2.17.13., 2.17.14., 2.17.15. y 2.17.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

- Procedimiento para determinar el porcentaje de condonación de multas por el incumplimiento de obligaciones distintas a las de pago en materia de Comercio Exterior.

Ahora bien, cuando se trate de multas que no correspondan a aquellas impuestas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, esto es, que se trate de multas previstas en el artículo 76, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento para determinar el porcentaje de condonación se sujetará a la regla 2.17.12. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. Como supuesto de excepción, esta regla también será aplicable en aquellas multas impuestas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, a cargo de contribuyentes que no estén obligados por ley a presentar declaración anual.

Por otro lado, el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, ha otorgado a los contribuyentes el beneficio de la condonación cuando éstos se encuentren sujetos a facultades de comprobación y decidan autocorregirse, para tal efecto deberán aplicar el procedimiento previsto en la regla 2.17.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. De igual manera, dicha autoridad fiscal concede el beneficio de la condonación multas a contribuyentes que aplican pérdidas fiscales indebidas, de acuerdo con la regla 2.17.11. de la citada resolución.

Respecto al tema en comento, el artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación, también permite a los contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento del citado concurso,

siempre y cuando el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores y cumpla con los requisitos que para tal efecto establece la regla 2.17.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

Finalmente, el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, señala un beneficio para los contribuyentes que opten por la suscripción de un Acuerdo Conclusivo, consistente, por única ocasión, en la condonación del 100% de todas las multas que en su caso resulten procedentes con motivo de la facultad de comprobación.

e) Amnistías fiscales

La amnistía se refiere a un acto mediante el cual se ordena el olvido oficial de uno o varios delitos, infracciones o sanciones que se han determinado o que se encuentran aún en proceso, por lo que la amnistía fiscal consiste en la acción de la autoridad de suprimir o reducir el cobro de multas, créditos fiscales o contribuciones.

El artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios.

En los últimos años en nuestro país han existido diversas amnistías fiscales aprobadas en la Ley de Ingresos de la Federación de los ejercicios que a continuación se detallan, a través de las cuales se han condonado créditos fiscales y sus accesorios, y que se han publicado en el Diario Oficial de la Federación, conforme a lo siguiente:

AMNISTÍA	DISPOSICIÓN
<p>1ª Amnistía</p> <p>Ernesto Zedillo Ponce de León (1994-2000)</p>	<p>Decreto de apoyo a los deudores del fisco federal (PROAFI I)</p> <p>DOF 3 de julio de 1996 https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4890769&fecha=03/07/1996&cod_diario=209558</p> <p>Resolución que establece Reglas Generales para la instrumentación del Decreto</p> <p>DOF 22 de julio de 1996. https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4893020&fecha=22/07/1996&cod_diario=209602</p>
<p>2ª Amnistía</p> <p>Ernesto Zedillo Ponce de León (1994-2000)</p>	<p>Decreto de apoyo a los deudores del fisco federal (PROAFI II)</p> <p>DOF 15 de enero de 1997 https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4864471&fecha=15/01/1997&cod_diario=208876</p> <p>Resolución que establece Reglas Generales para la instrumentación del Decreto</p> <p>DOF 03 de febrero de 1997. https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4866071&fecha=03/02/1997&cod_diario=208916</p>
<p>3ª Amnistía</p> <p>Vicente Fox Quesada (2000-2006)</p>	<p>DECRETO por el que se reforman diversas disposiciones fiscales</p> <p>DOF 31 de diciembre de 2000 https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=2065189&fe</p>
<p>4ª Amnistía</p> <p>Felipe Calderón Hinojosa (2006-2012)</p>	<p>Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007</p> <p>DOF 27 de diciembre de 2006 https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4941633&fecha=27/12/2006</p>
<p>5ª Amnistía</p> <p>Enrique Peña Nieto (2012-2018)</p>	<p>Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013</p> <p>DOF 17 de diciembre de 2012. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5282544&fecha=17/12/2012</p>

Por lo anterior, mediante reglas de carácter general, el Servicio de Administración Tributaria establecía las condiciones y requisitos que los contribuyentes debían cumplir para hacerse acreedores a dicho beneficio, precisando que el último ejercicio en que se otorgó el esquema de condonación de impuestos bajo la figura de la amnistía fiscal, fue en 2013.

f) Decretos en materia de exención o diferimiento del pago de contribuciones

Un Decreto es la resolución escrita de carácter normativo expedida por el Titular del Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades legislativas, o por el Poder Legislativo, a través de la cual se regula un tema en específico. En materia fiscal, los decretos que se han emitido establecen las condiciones para la exención del pago de créditos fiscales o el diferimiento del pago de contribuciones.

En otras palabras, las exenciones y diferimiento de pago de contribuciones constituyen una forma de extinción de las obligaciones fiscales, ya que esta figura se actualiza cuando mediante Decreto el Ejecutivo Federal excluye la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto.

En este contexto, una exención en materia fiscal se refiere a la autorización del Estado a través del Ejecutivo Federal, mediante el cual se puede condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, facilidad que pueden aplicar los contribuyentes que cumplan con los requisitos previstos en la disposición que para tal efecto se emita¹³.

La facultad del Ejecutivo Federal de otorgar los beneficios de exención, comúnmente se encuentran condicionadas

.....
13. Código Fiscal de la Federación para 2020, art. 39

al cumplimiento de ciertos requisitos, ya que éstos tienen como finalidad, liberar el pago de contribuciones y sus accesorios a contribuyentes de determinado sector o región del país por situaciones de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, así como para combatir la afectación, o bien, impedir que se afecte una rama de actividad económica, la producción o venta de productos o la realización de una actividad.

Las exenciones de contribuciones más recientes han sido las emitidas a través de los siguientes decretos:

DECRETO	Fecha de publicación en el DOF
DECRETO por el que se otorgan estímulos para promover la incorporación a la seguridad social.	8 de abril de 2014
DECRETO por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal.	10 de septiembre de 2014
DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por lluvias severas durante septiembre de 2014.	19 de septiembre de 2014
DECRETO por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios de pago electrónicos.	10 de noviembre de 2014
DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los municipios del Estado de Guerrero que se indican.	5 de diciembre de 2014
DECRETO por el que se modifica el diverso por el que se otorgan beneficios fiscales a los patrones y trabajadores eventuales del campo, publicado el 24 de julio de 2007.	29 de diciembre de 2014
DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por el sismo ocurrido el 19 de septiembre de 2017.	02 de octubre de 2017
DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte.	31 de diciembre de 2018

g) Estímulos fiscales

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad¹⁴.

Considerando lo anterior, la mayoría de los estímulos fiscales consisten en permitir al contribuyente el acreditamiento de un monto equivalente de determinado impuesto, que hayan causado con motivo de la realización de una actividad, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que se establezcan en las leyes que lo autoricen o mediante reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Esto es así, en virtud de que el primer párrafo del artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, dispone que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligadas a pagar.

Los principales estímulos fiscales se ubican en el Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado “De los Estímulos Fiscales”; en la Ley de Ingresos de la Federación que se publica cada año; y en los Decretos que emita el Presidente de la República¹⁵.

El efecto de aplicar un estímulo fiscal puede ser, entre otros:

- Disminuir la base del impuesto y, consecuentemente, aligerar la carga tributaria.

14. Localización: [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXII, diciembre de 2010; Pág. 497. 2a./J. 185/2010.

15. Código Fiscal de la Federación para 2020, art. 39, frac. III.

- Otorgar un crédito fiscal a favor de los contribuyentes por haber realizado ciertas inversiones o gastos que se utilizan para pagar el impuesto.
- Otorgamiento de un crédito fiscal equivalente a una parte del impuesto que deba determinarse, como en el caso del Estímulo Fiscal para la Región Fronteriza Norte, que consiste en acreditar una tercera parte del impuesto sobre la renta causado.

En el siguiente cuadro se podrán observar algunos ejemplos de los estímulos fiscales vigentes durante el ejercicio fiscal de 2020:

Estímulo fiscal	Beneficiario	Beneficio	Acumulable
50% de las cuotas de peaje pagadas ¹⁶ por el uso de autopistas o carreteras.	Transporte terrestre público y privado, de carga, pasaje o turismo.	Acreditar los pagos realizados contra el ISR del ejercicio en que se efectuó el gasto.	El beneficio será ingreso sujeto al pago del impuesto.
IVA al 8% en la región fronteriza norte (Delimitada por el Decreto)	IVA al 8% en la región fronteriza norte (Delimitada por el Decreto)	Crédito ¹⁷ fiscal del 50 por ciento aplicable directamente a la tasa del 16% para que se cobre únicamente el 8% por concepto de IVA.	El estímulo fiscal no se considerará un ingreso ¹⁸ acumulable.

Referente al tema, este *Ombudsperson* fiscal en el criterio sustantivo 19/2020/CTN/CS-SASEN, sostuvo que los estímulos fiscales son herramientas de fomento económico que tienen como propósito disminuir el monto de los impuestos a cargo de los contribuyentes, de tal manera que es el Estado el que absorbe la carga impositiva correspondiente, en aras de

.....

16. Fracción V, Artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2020.
 17. Segundo párrafo del artículo Décimo Primero del Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte (DEFRFN) publicado el 31 de diciembre de 2018 en el Diario Oficial de la Federación (DOF).
 18. Primer párrafo del artículo Décimo Cuarto del DEFRDN publicado el 31 de diciembre de 2018 en el DOF.

impulsar actividades que considera prioritarias, estimándose así que este beneficio se considera como una forma de extinción de las obligaciones fiscales al permitirles disminuir la carga tributaria. El criterio de referencia es del tenor siguiente:

ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN IV, DE LA LIF PARA EL EJERCICIO FISCAL 2020, NO RESULTA ACUMULABLE PARA EFECTOS DEL ISR.

Esta Procuraduría ha sostenido el criterio de que los estímulos fiscales son herramientas de fomento económico que tienen como propósito disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente, de tal manera que es el Estado el que absorbe la carga impositiva correspondiente, en aras de impulsar actividades que considera prioritarias, por lo que bajo esa óptica, sólo pueden ser considerados ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), cuando el instrumento jurídico por el que se otorguen así lo establezca expresamente. Ahora bien, el artículo 16, apartado A, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio 2020, prevé un estímulo fiscal consistente en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) contra el impuesto sobre la renta (ISR) que tengan a su cargo aquellos contribuyentes que importen o adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico, sin que se precise en dicha porción normativa si el estímulo deberá considerarse un ingreso acumulable; en ese sentido, toda vez que el legislador no señaló que el citado estímulo resulta acumulable, no se debe considerar como tal, máxime si se tiene en consideración que dicho estímulo representa un acreditamiento del IEPS en contra del ISR, lo que no modifica el haber patrimonial de los sujetos pasivos, tal como lo señaló la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis 1a. CCXXX/2011 (9a) que lleva por rubro: “ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA

DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR”, y el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la Tesis VII-J-SS-114, de rubro: “ESTÍMULOS FISCALES. NO SON INGRESOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SALVO QUE SE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE LO CONTRARIO EN EL INSTRUMENTO JURÍDICO QUE LE DÉ ORIGEN”. En ese orden de ideas, en opinión de Prodecon, el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción IV, de la LIF para el ejercicio 2020, que se acredite contra el ISR a cargo del contribuyente no resulta acumulable para dicho impuesto.

h) Dación en pago o pago en especie

El artículo 2095 del Código Civil Federal, hace mención que la obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida.

Por su parte Osvaldo H. Soler, como lo señala Alil Álvarez Alcalá en su libro “Lecciones de Derecho Fiscal”, se entiende a la dación en pago como una forma de extinguir las obligaciones fiscales. Aunque esto no es una práctica general, sí se ha utilizado como medio de extinción de las obligaciones¹⁹.

Anteriormente, en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación abrogada el 30 de diciembre de 2015, en su artículo 25, contemplaba la posibilidad de que a fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, se podía aceptar la dación de bienes o servicios como pago total o parcial de créditos, cuando fuera la única forma que tenía el deudor para cumplir con la obligación a su cargo; sin embargo, mediante la publicación de la nueva Ley de Tesorería

.....
19. Alil Álvarez Alcalá, op.cit., p.102.

de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación en la fecha anteriormente citada, dejó de contemplarse dicho beneficio.

No obstante ello, considerando que el pago en especie constituye una de las formas de extinguir el crédito fiscal que consiste por parte del deudor en la entrega de un bien distinto al pactado previamente con el acreedor, con consentimiento de éste para recibirlo; actualmente en la materia fiscal el Servicio de Administración Tributaria, contempla el pago en especie como una forma para extinguir un crédito fiscal, dirigidas a las personas físicas, mexicanos y extranjeros residentes en el país, dedicadas a las artes plásticas, a través de la entrega de obras de arte de su producción para el pago de los impuestos en materia de ISR e IVA del ejercicio de que se trate.

Como precedente de la facilidad de pago en especie otorgada a los artistas plásticos, se encuentra 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 impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994 y modificado a través de los Diversos publicados en el mismo órgano de difusión el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007.

Esta Procuraduría, del análisis al Decreto advierte que el único requisito exigido a los contribuyentes para acceder al beneficio fiscal, es que las obras que ofrezcan como pago en especie resulten representativas de su producción. Si bien se dispone que será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

en consulta con un comité integrado por un representante del Instituto Nacional de Bellas Artes y especialistas en la materia, quienes determinen si las obras son representativas del autor, lo cierto es que no se deja al arbitrio de éstos determinar las características que las obras deben reunir para ser consideradas como representativas, ya que conforme al Decreto, dicho requisito se cumple siempre que “sean similares en tamaño y técnica a las enajenadas durante el trienio anterior”.

De este modo, el comité participa únicamente para la constatación de los requisitos relativos a: i) la similitud en tamaño y técnica de las obras entregadas y, ii) que esa similitud sea respecto de las obras enajenadas por el artista durante el trienio anterior.

PRODECON, en su carácter de *Ombudsperson* fiscal, tuvo conocimiento de que en la práctica administrativa la autoridad fiscal estaba considerando que las obras no son representativas de la producción de su autor en virtud de criterios que no están contemplados en el Decreto aplicable, estimando dicha autoridad que las obras no son representativas de la producción de su autor, derivado de que:

- No proponen o no representan algo importante y/o novedoso.
- No revelan preocupaciones que aborden o aporten al panorama cultural.
- No aporta a la colección del Estado en cuanto a enriquecer el acervo cultural.

Así, en opinión de **PRODECON**, a través de un análisis sistémico, señaló que la forma de actuar de la autoridad fiscal transgredía el marco legal aplicable en perjuicio de este sector de contribuyentes, sugiriendo para ello, abstenerse de exigir características subjetivas adicionales para aceptar el pago

en especie, concluyendo dicho trámite de manera exitosa al obtener que el Servicio de Administración Tributaria incluyera las reglas 11.1.10 y 11.1.11. en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

Respecto al tema en cuestión, **PRODECON** ha emitido el criterio jurisdiccional 34/2018, del tenor siguiente:

“PAGO EN ESPECIE DE IMPUESTOS. RESULTA ILEGAL QUE LA AUTORIDAD RECHACE EL OFRECIDO POR UN CONTRIBUYENTE MEDIANTE OBRA PLÁSTICA, BAJO EL ARGUMENTO DE QUE NO REPRESENTA ALGO IMPORTANTE Y/O NOVEDOSO. Conforme lo dispuesto en los artículos Primero, Segundo, Quinto y Sexto del “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 impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994, entre otros, el requisito que deben cumplir las obras de arte propuestas como pago en especie, es que sean representativas del autor, entendiéndose por ello que sean similares en tamaño y técnica a las enajenadas durante el trienio anterior. Por consiguiente, deviene ilegal y así se acreditó en sede administrativa vía recurso de revocación, la resolución que niega el pago en especie de mérito ofrecido por el contribuyente especializado en esa obra, bajo el argumento de que las mismas no representaban algo importante y/o novedoso al supuestamente no revelar elementos conceptuales o preocupaciones estilísticas que brinden aportación alguna al acervo cultural del Estado o “identifiquen” una generación. Lo anterior, en razón de que el requisito medular que deben cumplir las obras de arte propuestas como pago en especie, en términos de las disposiciones mencionadas, es como ya se dijo, únicamente que se trate de obras representativas.”

i) Caducidad

Para diversos autores la caducidad se refiere al tiempo que la autoridad tiene para ejercer una facultad de comprobación, con la finalidad de exigir su cumplimiento o fincar un crédito fiscal, por lo que ésta debe entenderse como una sanción que impuso el legislador por una inactividad que la ley obliga a las autoridades fiscales a cumplir.

En opinión de Alil Álvarez Alcalá, la caducidad implica ciertos elementos característicos, que son a saber los siguientes:

- **Concepto.** Se refiere a la extinción de facultades por el transcurso del tiempo.
- **Fundamento legal.** Atiende a lo previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.
- **Efectos.** En el caso se extinguen 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.
- **Plazo.** Cinco años a partir de que se presentó la declaración o cuando debió haberse presentado si no se calcula por ejercicios. Será de 10 años si: no se presenta solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes; no se lleva la contabilidad o no la conserva durante el período de tiempo que marca la Ley o en relación con los ejercicios en que el contribuyente no presente declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.
- **Suspensión.** Se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o, cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio

de dichas facultades porque el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal²⁰.

En ese sentido, en materia fiscal podemos distinguir la caducidad general de facultades prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, y otras consideradas como caducidades especiales, entre las que se destacan, las establecidas en los artículos 46-A, 50 y 53-B, fracción IV, todos del referido Código, así como en los artículos 152 y 153 de la Ley Aduanera.

La figura de la caducidad contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, prevé un plazo de cinco años para que las autoridades fiscales puedan ejercer sus facultades de comprobación para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, extinguiéndose tales facultades cuando se exceda dicho plazo.

La caducidad de facultades de comprobación de las autoridades fiscales se extingue en el plazo de cinco años, dependiendo de la obligación de que se trate, así como la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración, aviso, conducta respectiva, por lo que, para efectos del artículo de referencia se citan algunos supuestos, iniciando dicho plazo a partir del día siguiente a aquél en que:

- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.
- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios.

.....
20. Álvarez Alcalá, Alil. Op. cit. p. 100.

- Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales. Cuando la infracción sea continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

No obstante lo anterior, el plazo será de diez años cuando:

- El contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes.
- No lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el citado Código.
- No presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a presentarla, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información relativa al impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios. Cuando el contribuyente cumpla con la obligación de manera espontánea sin mediar requerimiento de la autoridad fiscal, el plazo será de cinco años.

Los plazos antes referidos se suspenderán cuando:

- Se ejerzan facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.
- Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.
- Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de dichas facultades derivado de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal, sin haber presentado el aviso de cambio respectivo, o cuando el mismo se señale de manera incorrecta.

Ahora bien, como se señaló, las leyes tributarias prevén supuestos de caducidad especial que otorgan seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que posterior al vencimiento

de los plazos, las autoridades fiscales no podrán llevar a cabo actuaciones dentro del procedimiento respectivo, entre las que se destacan las siguientes:

- El previsto en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, relativo a la conclusión de la visita domiciliaria y revisión de gabinete, la cual no podrá exceder de doce meses, dieciocho meses o dos años, según sea el caso.
- Lo dispuesto en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, que contempla el plazo de seis meses para emitir las resoluciones definitivas (liquidaciones) con motivo de la visita domiciliaria o revisión de gabinete.
- El plazo de cuarenta días para emitir la resolución definitiva en revisiones electrónicas, conforme a lo dispuesto por el artículo 53-B, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.
- Lo dispuesto por el artículo 152 de la Ley Aduanera, consistente en el plazo de cuatro meses para emitir la resolución definitiva en el Procedimiento Administrativo de Contribuciones Omitidas (PACO).
- El relativo al artículo 153 de la Ley Aduanera, consistente en el plazo de cuatro meses para emitir la resolución definitiva en el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

j) Prescripción

De acuerdo con Augusto Fernández Sagardi, la prescripción como forma de extinción de las obligaciones fiscales, es de clase liberatoria, debido a que absuelve del cumplimiento de una obligación económica incorporada en un crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo, en este caso de cinco años o de diez años, según sea el caso de que se trate. No es de las

prescripciones adquisitivas porque no adquiere la titularidad de ningún derecho. Y se puede ejercer por vía de acción o por vía de excepción. En la primera se da cuando el particular acude a la autoridad para que la declare y, en la segunda, se hace valer en los recursos administrativos o en el juicio contencioso administrativo. El cómputo de la prescripción del crédito fiscal se inicia desde el momento en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido (si se hubiere garantizado, o estuviera subjúdice, no inicia porque en tales hipótesis no pudo ser legalmente exigido), entendiéndose como exigible la deuda que no puede ser rehusada en los términos del derecho común²¹.

Desde el punto de vista jurídico, la prescripción es el medio por el cual se adquiere el dominio de una cosa o se puede librar de una carga u obligación por el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley. En el primer caso, nos referimos a lo que se conoce como una prescripción positiva, mientras que para el segundo, estamos hablando de una prescripción negativa.

En materia tributaria también existe la figura denominada prescripción, pero sólo en su modalidad negativa o liberatoria, es decir, sólo existe como un medio para que el deudor se libere de obligaciones y, en consecuencia, el acreedor, que en este caso es el fisco, pierda su derecho a ejercer alguna acción.

En el Derecho Fiscal Mexicano se define a la prescripción como el tiempo en que la autoridad fiscal puede requerir a un contribuyente para presentar algún aviso, pagar un crédito fiscal o, en su caso, investigar un delito en materia fiscal. Transcurrido ese tiempo, se extingue la obligación del contribuyente.

En opinión de Alil Álvarez Alcalá, la prescripción contiene ciertos elementos característicos, que son:

.....
21. Fernández Sagardi, Augusto. Op. cit. p. 679.

- **Concepto.** Se refiere a la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo.
- **Fundamento legal.** Se sustenta en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (obligación de devolver por parte de las autoridades), así como atendiendo a lo señalado en el artículo 146 del código aludido (obligación de pago del contribuyente).
- **Efectos.** Se extingue la posibilidad de cobrar coactivamente el crédito fiscal (contribuyentes) o la obligación de devolver (autoridades).
- **Plazo.** Cinco años a partir de que el pago pudo ser legalmente exigido o de que se genere el pago de lo indebido.
- **Interrupción.** Se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor. También si el contribuyente desocupa su domicilio sin dar aviso o lo señala de forma incorrecta. Para efectos de la devolución, la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desiste de la solicitud²².

Es por eso, por lo que se considera a la figura de la prescripción como una forma para extinguir obligaciones fiscales.

Tomando en cuenta que la prescripción es de orden público y que su fin es evitar el caos y la carga procesal de los tribunales, se estima que la misma debería ser aplicada de oficio por el juzgador correspondiente, sin embargo, tiene que ser invocada por quienes pretenden valerse de los efectos legales de la misma.

.....
 22. Álvarez Alcalá, Alil. Op. cit. pp. 100 y 101.

Por lo tanto, por vía de excepción, la prescripción puede hacerse valer como un concepto de impugnación o agravio en un medio de defensa, es decir, como el medio con que cuenta el demandado dentro de un proceso para modificar o destruir la acción, que es un medio de ataque que tiene a su vez el acreedor o demandante.

Dentro de la legislación fiscal nacional, la figura de la prescripción está contemplada como un Procedimiento Administrativo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, a través del cual se dispone que se trata de la forma para extinguir un crédito fiscal dentro de un término específico de 5 años o 10 años, según sea el caso. No obstante, lo anterior, en esta materia sí se establece que la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por parte de la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

Respecto de lo expresado en el presente punto, resulta aplicable, lo referido en la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Décima Época, identificada con el número de Registro 2014702, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 44, julio de 2017, Tomo I, con número de Tesis: 2a./J. 80/2017 (10a.), página 246; que refiere lo siguiente:

PRESCRIPCIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DE DECLARARLA DE OFICIO, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. El artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa establece la competencia de dicho órgano, destacando entre los supuestos de procedencia del juicio, que se trate de resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos, como pudieran ser, entre otras, las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en las que se determine la

existencia de una obligación fiscal, las que impongan multas por infracciones a normas administrativas federales o las que causen un agravio en materia fiscal. En ese contexto, la omisión de la autoridad tributaria de declarar de oficio la prescripción de un crédito fiscal no constituye una resolución definitiva, en virtud de que el contribuyente que afirma que aquélla ha operado a su favor, no ha solicitado ante la autoridad administrativa que la declare ni, por ende, existe un acto u omisión de ésta que pueda reputarse como una afirmativa ficta, ni se actualiza agravio alguno en materia fiscal que actualice la procedencia del juicio, sin que ello implique un menoscabo al derecho del contribuyente de plantear aquella situación liberatoria, vía excepción, ante la pretensión de la autoridad de hacer efectivos los créditos fiscales. Esta conclusión es congruente con el derecho de acceso a la justicia, el cual no tiene el alcance de que se actúe sin observancia de los requisitos formales previstos por el legislador.

También, resulta importante precisar que el plazo para que opere la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y, como se dijo, ésta puede hacerse valer mediante la vía de la excepción, en los recursos administrativos respectivos, o bien, a través, del juicio contencioso administrativo. Se advierte también que el término de la prescripción puede interrumpirse y suspenderse, los cuales se originan bajo diversas causas.

La interrupción del plazo se configura con cada gestión de cobro que la autoridad fiscal notifique o haga saber al contribuyente, o por el reconocimiento expreso o tácito que éste realice, respecto a la existencia del crédito fiscal, siempre que la gestión de cobro se haga del conocimiento del deudor.

En cambio, la suspensión del plazo se actualiza en los siguientes casos:

- Al suspenderse el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.
- Cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta el citado domicilio fiscal.

Si bien es cierto que el plazo de la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro, también lo es que, aun cuando esto ocurra, el plazo para que se configure la prescripción no podrá exceder de 10 años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido, tal y como lo dispone el quinto párrafo del artículo 146 del referido Código.

En relación con el tema en cuestión, el artículo segundo transitorio, fracción X del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013, precisa que el plazo de 10 años señalado en el párrafo que antecede, es aplicable para créditos fiscales que hayan sido exigidos a partir del 01 de enero de 2005, sin embargo, tratándose de créditos fiscales exigibles con anterioridad a dicha fecha, la autoridad fiscal tendría un plazo máximo de dos años (contados a partir del 01 de enero de 2014) para hacer efectivo el cobro de dichos créditos, siempre y cuando se tratara de créditos que no se encuentren controvertidos en dicho periodo; y de estar de controvertidos en ese momento, el plazo máximo de dos años sería suspendido hasta en tanto concluyeran los medios de defensa en cuestión.

Respecto al tema anterior, **PRODECON** emitió el criterio sustantivo 27/2015/CTN/SC-SPDC, así como el criterio jurisdiccional 57/2019, que son del tenor siguiente:

PRESCRIPCIÓN. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN X, DEL CFF, QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 2014, NO RESULTA APLICABLE A CRÉDITOS FISCALES PRESCRITOS AL MOMENTO DE SU ENTRADA EN VIGOR.

El mencionado artículo transitorio establece que la entrada en vigor del nuevo texto del artículo 146, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación (CFF), que fija un plazo máximo de diez años para que se configure la prescripción, aún en los casos en que la misma se interrumpa, será aplicable incluso para los créditos fiscales que hubieran sido exigidos a partir del 1° de enero de 2005; previéndose que para los exigibles con anterioridad a dicha fecha, la autoridad contará con un plazo máximo de dos años a partir de la entrada en vigor del Decreto, 1° de enero de 2014, para hacer efectivo su cobro. Esta excepción de la norma transitoria a la regla general que contiene el artículo 146 en el citado párrafo, en el sentido de que en ningún caso aun cuando la prescripción se interrumpa podrá exceder de diez años, no puede interpretarse en el sentido de que los créditos que ya habían prescrito al momento de la entrada en vigor del Decreto, por haber iniciado su exigibilidad con anterioridad al 1° de enero de 2005, cuenten con un plazo mayor al de diez años que señala el reformado párrafo del artículo 146, sino que debe interpretarse que la disposición transitoria aplica sólo a los que, en términos del anterior texto del propio precepto, no hubieran prescrito por haberse interrumpido el plazo con cualquier gestión de cobro del acreedor o reconocimiento expreso o tácito del deudor, únicos casos en los que el SAT contará con un plazo máximo de dos años a partir de la entrada en vigor del Decreto de reformas para proceder a su cobro.

PRESCRIPCIÓN. LA SOLICITUD RESPECTIVA NO PUEDE LEGALMENTE ASUMIRSE COMO UNA ACCIÓN TENDENTE A CONTROVERTIR LOS CRÉDITOS PARA EFECTOS DE LA CONSUMACIÓN DEL PLAZO PREVISTO EN EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN X, DEL CFF, QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 2014. El artículo

transitorio citado establece que la entrada en vigor del nuevo texto del artículo 146, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación (CFF), que fija un plazo máximo de 10 años para que se configure la prescripción, aún en los casos en que la misma se interrumpa, será aplicable incluso para los créditos fiscales que hubieran sido exigidos a partir del 1° de enero de 2005; previéndose que para los exigibles con anterioridad a dicha fecha, la autoridad contará con un plazo máximo de 2 años a partir de la entrada en vigor del Decreto -1° de enero de 2014- para hacer efectivo su cobro, el cual en su caso, podrá ser suspendido hasta por el lapso en el que los créditos fiscales sean controvertidos. En ese tenor, el Órgano Judicial consideró ilegal la negativa de prescripción de los créditos fiscales, en virtud de que la autoridad fiscal efectuó una incorrecta intelección del precepto legal en comento, pues una solicitud de prescripción no puede legalmente asumirse como una acción tendente a controvertir los créditos, pues su pretensión se traduce invariablemente, en el propio reconocimiento del deudor de los débitos, esto es, que la obligación de pago a su cargo existe y es válida, pero que por el transcurso de cierto tiempo considera que ya no es viable exigir coactivamente su pago; por ende, una solicitud de prescripción no puede legalmente asimilarse como su impugnación para efectos de suspender el plazo de los 2 años en comento.

k) Cancelación por insolvencia o incosteabilidad, o por incobrables

La cancelación de créditos por insolvencia o incosteabilidad se encuentra contemplado en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, que refiere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se actualiza el supuesto de incosteabilidad cuando el importe del crédito fiscal sea inferior o igual al equivalente en moneda

nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Por su parte, la insolvencia surge cuando los deudores o los responsables solidarios no cuenten con bienes susceptibles de embargo para cubrir el crédito o cuando dichos bienes ya se encuentren embargados, o bien, no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes de su propiedad que puedan ser objeto del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

De un análisis a los referidos conceptos, estos beneficios no se tratan de un acto definitivo, sino que tienen un carácter temporal que producirá sus efectos hasta en tanto persista la situación que lo haya originado, ya sea porque el costo de recuperación rebasó el 75% del importe crédito, o fue mayor o igual a su importe, según el monto del crédito exigible; o bien, por no existir bienes propiedad del contribuyente que pudieran ser embargados.

Para declarar la cancelación de un crédito fiscal por insolvencia del deudor, la autoridad recaudadora previamente debe llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución previsto en el capítulo III “Del Procedimiento Administrativo de Ejecución”, del título V “De los Procedimientos Administrativos”, Código Fiscal de la Federación, verificando que no existan bienes embargables que prevé el artículo 155 del mismo ordenamiento legal; sin embargo, cuando el deudor solicite ante la autoridad fiscal la cancelación de un crédito, aduciendo que no cuenta con bienes que puedan servir para saldar el adeudo, exhibiendo para acreditar su dicho un certificado de no propiedad emitido por el Registro Público de la Propiedad, dicha autoridad fiscal

no puede limitarse en señalar que su facultad en tal asunto es discrecional, sino realizar un pronunciamiento fundado y motivado sobre dicho documento y, de ser necesario iniciar con las gestiones de cobro para conocer si existen o no bienes susceptibles de embargo.

En virtud de que la cancelación de créditos por insolvencia es de carácter temporal, es de concluirse que, si posterior a su otorgamiento el contribuyente se hace acreedor de recursos económicos o bienes para pagar el adeudo, la autoridad fiscal podrá de nueva cuenta ejercer su derecho al cobro del mismo, aun y cuando previamente hubiese comunicado su decisión sobre la cancelación del crédito fiscal.

Por lo anterior, si bien la cancelación por insolvencia no es de carácter definitivo ni libera al contribuyente de la obligación de pago por virtud de que la autoridad fiscal puede ejercer el cobro del adeudo en cualquier momento, también lo es que tal situación no interrumpe ni suspende el plazo de la prescripción, por lo que una vez que se cumpla el plazo respectivo, el contribuyente puede ejercer su derecho a solicitar la prescripción del crédito.

En conclusión, aun y cuando la cancelación de créditos por insolvencia o incosteabilidad, no son de carácter definitivo, sí constituyen una forma de extinción de los créditos fiscales, ya que se mantienen con el carácter de cancelados en tanto no se actualice ningún supuesto que permita a la autoridad fiscal iniciar de nueva cuenta con la gestión de cobro.

No debe pasar por desapercibido que, acorde con el artículo 146-D del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales incobrables que se encuentren registrados en la subcuenta especial, se extinguen transcurridos cinco años contados a partir de la fecha en que se haya realizado el registro en dicha subcuenta.

En relación con el tema en comento, **PRODECON**, con motivo de diversos juicios de nulidad en el que obtuvo sentencias favorables en beneficio de los contribuyentes, emitió los criterios jurisdiccionales 39/2018 y 1/2019, que a continuación se citan:

PRESCRIPCIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE ACTUALICE NO SE INTERRUMPE POR LA CANCELACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el que inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Dicho plazo se interrumpe por las gestiones de cobro que realice la autoridad, por reconocimiento expreso o tácito de la existencia del adeudo, porque el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. Al respecto, el Órgano Jurisdiccional estimó que con el hecho de que la autoridad haya cancelado los créditos de conformidad con el artículo 146-A del CFF no se interrumpe el plazo de la prescripción a que alude el artículo 146 mencionado, debido a que dicho supuesto no está previsto en el citado artículo, aunado a que ello no libera al contribuyente de la obligación de pago, dado que no la extingue, ni tampoco impide que la autoridad ejerza sus facultades de cobro. De este modo el término de 5 años para que prescriban los créditos fiscales debe iniciar a partir de que venza el plazo de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, y no así a partir de que sean dados de alta de nueva cuenta en el sistema interno de la SHCP, en virtud de que previamente se cancelaron (por incosteabilidad de los créditos o insolvencia del deudor o de los responsables solidarios).

CANCELACIÓN DE CRÉDITOS POR INSOLVENCIA. AUN CUANDO SE TRATA DE UNA FACULTAD DISCRECIONAL, LA AUTORIDAD FISCAL DEBE VALORAR TODAS LAS PRUEBAS QUE SE OFREZCAN EN LA SOLICITUD

RESPECTIVA A FIN DE CUMPLIR CON LOS IMPERATIVOS CONSTITUCIONALES DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

De conformidad con el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, 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. Así, el Órgano Jurisdiccional estimó que a fin de considerar que la resolución a través de la cual la autoridad coordinada negó la solicitud de cancelación de un crédito por insolvencia, se encontraba debidamente fundada y motivada, debió haber realizado algún pronunciamiento sobre el documento aportado para acreditar la insolvencia motivo de la cancelación del crédito (certificado de no propiedad), mediante el cual se certifica que no se encontró inscrita propiedad inmueble alguna a nombre del contribuyente y no sólo señalar que el citado artículo otorga una facultad discrecional de llevar a cabo o no la aplicación de la cancelación de créditos; por lo que al no haber fundado y motivado de forma suficiente la negativa de solicitud de cancelación de crédito, fue procedente declarar la nulidad de la negativa para el efecto de emitir una nueva resolución en la que se valore la documental mencionada y se resuelva conforme a derecho.

l) Extinción de créditos fiscales a cargo de entidades paraestatales en proceso de extinción o liquidación, así como sociedades o fideicomisos con aportación total de su patrimonio

Se trata de un procedimiento, por medio del cual se extinguen los créditos fiscales a cargo de entidades paraestatales de la Administración Pública Federal, así como de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos

del capital social, que se encuentren en proceso de extinción o liquidación, tal y como lo prevé el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación.

Los créditos a cargo de las entidades paraestatales, sociedades, asociaciones o fideicomisos descritos con anterioridad, procederán a cancelarse de las cuentas públicas sin necesidad de autorización alguna por parte de las autoridades fiscales, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

- Que exista un dictamen por parte de un auditor externo en el que se manifieste que la entidad no es titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar el cobro total o parcial de los créditos, excluyendo aquellos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se encuentren firmes y que sean preferentes a las obligaciones fiscales federales, en términos del artículo 149 del citado código.
- El entonces Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, ahora Instituto para Devolver al Pueblo lo Robado, informe a las autoridades fiscales de la actualización de la hipótesis prevista en el punto anterior.

m) Proposición de comprador por el embargado

De conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el Procedimiento Administrativo de Ejecución procede cuando las autoridades fiscales exigen el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados en tiempo y forma.

Cuando existan bienes embargados propiedad del contribuyente deudor, la autoridad fiscal, previo cumplimiento de los procedimientos respectivos, llevará a cabo la publicación de la convocatoria de remate, a fin de que acudan los postores

interesados en los citados bienes. En este supuesto, el artículo 178 del referido código, prevé una forma de extinción del crédito al hacer referencia que mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Se entiende por fincamiento de remate cuando el Servicio de Administración Tributaria determina quien es el ganador del concurso de posturas legales dentro del procedimiento de remate.

Además de lo previsto en el referido artículo 178 del Código Fiscal de la Federación, la fracción I del diverso 192 del código en mención, también permite enajenar los bienes embargados fuera del remate, siempre y cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

En consideración de lo anterior, la propuesta de comprador surge cuando el deudor no desea que sus bienes sean vendidos a valor de remate, ya que por regla general es por abajo del valor comercial de los propios bienes, o bien, que éstos sean adjudicados a favor de la autoridad fiscal cuando no existan postores, caso en el que la adjudicación será del 60% del valor avalúo (conforme lo dispuesto en el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación).

n) Pago realizado por el postor de la cantidad ofrecida en su postura

Se trata de un procedimiento mediante el cual la autoridad fiscal obtiene el pago de un crédito fiscal por parte del postor ganador, una vez que se hubiesen rematado los bienes propiedad del deudor, realizándose mediante transferencia electrónica de fondos, la cantidad ofrecida en su postura o de las mejoras que se hubiesen realizado.

Esta modalidad de extinción del crédito se encuentra contemplada en los artículos 185 y 186 del Código Fiscal de la Federación, según se trate de bienes muebles o inmuebles, toda vez que es el momento en que la autoridad fiscal recibe el producto obtenido del remate para aplicarse a cubrir el pago de la deuda, que si bien no es efectuada por el deudor principal, sino por un tercero, lo cierto es que éste constituye el resultado de hacer exigible el adeudo a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Resulta importante destacar que el orden en que se aplica la extinción de los créditos fiscales a través del producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco federal, se deberá aplicar a los créditos más antiguos, cubriéndose en primera instancia los accesorios, antes del adeudo principal, en el orden siguiente:

- Gastos de Ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización por cheque devuelto por las autoridades fiscales, no pagado.
- Contribuciones actualizadas.

Lo anterior tiene su fundamento en el artículo 20, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

o) Adjudicación de bienes embargados a favor de la autoridad fiscal en el 60% del valor de avalúo

Constituye un medio mediante el cual la autoridad fiscal se adjudica un bien cuando no existan postores, o bien, no se hubiesen presentado posturas legales dentro del procedimiento de remate de bienes embargados.

El artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, dispone que cuando se actualicen los supuestos indicados en el párrafo que antecede, el valor de la adjudicación a favor de la autoridad fiscal será el 60% del valor de avalúo del bien que fue materia de embargo. En ese sentido, esta modalidad de cobro constituye una forma de extinción de los créditos fiscales, ya que la pretensión de la autoridad fiscal queda totalmente satisfecha con la adjudicación del bien, salvo que el valor no alcance a cubrir el crédito fiscal y sus accesorios, pues recordemos que, para aplicar el producto sobre el monto del adeudo, se deberá de cubrir primero los accesorios y posteriormente el adeudo principal.

p) Reducción gradual del Impuesto Sobre la Renta, conforme a los porcentajes previstos en la tabla del treceavo párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El Régimen de Incorporación Fiscal es un esquema de tributación opcional que fue introducido en la Reforma Fiscal aprobada en 2013 para las personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos menores de dos millones de pesos y que comenzó su vigencia a partir del 1 de enero de 2014. Este nuevo régimen sustituyó al Régimen de Pequeños Contribuyentes y al Régimen de Intermedio, y está dirigido a las personas físicas con actividad empresarial, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera un título profesional para su realización.

Entre los beneficios que se otorgan en este régimen, se encuentra la reducción del Impuesto Sobre la Renta por un periodo máximo de diez años, la cual se hará de manera gradual de acuerdo con los números de años en que el contribuyente se encuentre tributando, conforme a la siguiente tabla:

Reducción del Impuesto Sobre la Renta a pagar en el Régimen de Incorporación Fiscal

Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Si bien, el beneficio de la reducción del Impuesto Sobre la Renta se otorga únicamente por un periodo de diez años, también lo es que éste representa una disminución en el pago del tributo, pues partiendo del sistema de la autodeterminación de impuestos, desde el momento en que el contribuyente realiza el cálculo de su declaración, determina el impuesto que debe pagar, y, posterior a ello, como lo refiere el décimo tercer párrafo del artículo 111 de la Ley de la materia, se le permite disminuir de manera gradual el pago de dicho impuesto, es que con ello se logran la extinción de la obligación tributaria.

q) Acreditamiento

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación define al acreditamiento como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado, a fin de determinar el que debe pagarse²³.

En el sistema tributario mexicano, la figura del acreditamiento se encuentra contemplada dentro de las disposiciones fiscales aplicables en materia del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto

23. Localización: [TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVII, febrero de 2008; Pág. 482. 1a. XIV/2008.

al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, así como en la Ley de Ingresos de la Federación y diversos Decretos en materia fiscal.

A manera de ejemplo, en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece que el acreditamiento consiste en restarle el impuesto acreditable a la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Ahora bien, al ser el acreditamiento un derecho personal para el contribuyente sujeto del Impuesto al Valor Agregado, la aplicación de la mecánica de cálculo para llevar a cabo dicho acreditamiento, le permite al contribuyente obtener una disminución en el pago del impuesto, actualizándose así la extinción de la obligación tributaria.

r) Revisión Administrativa

La figura jurídica de la Revisión Administrativa o también conocida en la práctica como Reconsideración Administrativa, fue incluida en el Código Fiscal de la Federación con la publicación del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995. Con la adición de dos párrafos finales al artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, dicha figura quedó regulada en favor de los contribuyentes, adquiriendo vigencia para resoluciones emitidas a partir del 1° de enero de 1996.

En la exposición de motivos de la iniciativa del Decreto referido en el párrafo que antecede, la Cámara de Diputados estableció que, con la finalidad de otorgar seguridad jurídica plena y un trato más justo en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, era necesario que en aquellos casos en que

notoriamente les asista la razón, pero que ya no puedan acudir a medio de defensa alguno porque haber perdido el derecho a hacerlos valer, existiera un procedimiento excepcional mediante el cual las autoridades fiscales estén en posibilidad de revisar sus propias resoluciones desfavorables al particular para que, en su caso, sean modificadas o revocadas.

La Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se estableció que la Reconsideración Administrativa constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, en el que la intención del legislador es que las autoridades fiscales revisen sus propios actos o resoluciones para modificarlos o revocarlos cuando los contribuyentes estén imposibilitados para hacer valer algún medio de defensa en contra de aquellos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente sean ilegales, como a continuación se indica²⁴:

RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL TERCER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO CONSTITUYE UN RECURSO ADMINISTRATIVO NI UNA INSTANCIA JURISDICCIONAL, SINO UN MECANISMO EXCEPCIONAL DE AUTOCONTROL DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Del citado precepto que establece que las autoridades fiscales podrán discrecionalmente revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a los particulares emitidas por sus subordinados jerárquicos, y en caso de demostrarse fehacientemente que aquéllas se emitieron en contravención a las disposiciones fiscales podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre que éstos no hubieren interpuesto medios de defensa, hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y no haya prescrito el crédito fiscal, se advierte que la reconsideración administrativa que prevé,

.....
24. Localización: [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIV, diciembre de 2006; Pág. 213. 2a./J. 169/2006.

constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, lo que es congruente con la intención del legislador de prever un procedimiento oficioso a través del cual las autoridades fiscales revisen sus propios actos para modificarlos o revocarlos cuando los contribuyentes estén imposibilitados para hacer valer algún medio de defensa legal en contra de aquellos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente sean ilegales; por tanto, dicho mecanismo no constituye un recurso administrativo ni una instancia jurisdiccional.

En el marco de lo dispuesto en el artículo 36, tercero y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación, se regulan las características que conforman la Revisión Administrativa, que son las siguientes:

- Es facultad discrecional de las autoridades fiscales revisar las resoluciones de carácter individual no favorables a un particular, la cual no constituye instancia.
- El superior jerárquico es el competente para revisar las resoluciones emitidas por sus subordinados.
- Se debe demostrar fehacientemente que la resolución administrativa se emitió en contravención a las disposiciones fiscales.
- Tiene como finalidad modificar o revocar, por una sola vez en beneficio del contribuyente, la resolución motivo de la revisión, abordando la autoridad revisora, en su carácter de superior jerárquico, únicamente cuestiones de fondo.
- Las resoluciones que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto del Servicio de Administración Tributaria, en el trámite en cuestión, no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Para la procedencia del trámite, es de vital importancia que el contribuyente y/o particular verifique el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- La resolución administrativa sea de carácter individual.
- La resolución se haya emitido en contravención de las disposiciones fiscales.
- Que no se hubiera interpuesto medio de defensa o hubiera transcurrido el plazo para presentarlo.
- Que no haya prescrito el crédito fiscal.

Tomando en cuenta que la no presentación del medio de defensa es uno de los requisitos primordiales para la procedencia de la Revisión Administrativa, es importante destacar que para efectos del artículo 36, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se considera que no se interpuso el medio de defensa cuando:

1. El contribuyente manifieste bajo protesta de decir verdad que no interpuso medio de defensa alguno, y en los expedientes de la autoridad fiscal no exista registro de éste.
2. El contribuyente, habiendo intentado un medio de defensa en sede administrativa o jurisdiccional, haya obtenido de la autoridad competente sentencia o resolución que declara la insubsistencia del mismo y que ésta se encuentre firme; es decir, que los efectos de la voluntad de demandar, sean destruidos en cualquiera de los siguientes supuestos:

RESOLUCIONES EN RECURSO ADMINISTRATIVO	RESOLUCIONES EN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
Sobreseimiento por desistimiento.	Sobreseimiento por desistimiento del demandante.
Desechamiento del recurso, por incumplimiento al requisito de expresión de agravios.	Sobreseimiento por consentimiento del acto impugnado o, cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
Se tenga por no presentado, por incumplimiento al requerimiento de señalar el acto impugnado.	Se deseche la demanda por improcedente, cuando se omita el nombre del demandante, la resolución impugnada o los conceptos de impugnación.
Se tenga por no interpuesto, cuando no se cumplimente el requerimiento de acreditamiento de personalidad.	Se tenga por no presentada la demanda, cuando se omita dar cumplimiento al requerimiento que formule el Magistrado Instructor, respecto de la autoridad demandada; los hechos que den motivo a la demanda; el nombre o domicilio del tercero interesado; o bien, para que presente los documentos consistentes en copia de la demanda y documentos anexos, como lo es, aquél con el que acredite la personalidad de quien promueve.

Para efectos prácticos, hemos de explicar que, en toda revisión administrativa, existen como antecedentes dos causas primordiales: la primera de ellas, es imputable al contribuyente por haber omitido dentro del plazo legal la presentación del

medio defensa en contra de la resolución administrativa que le fue desfavorable; y la otra, proviene de la autoridad fiscal al emitir la resolución administrativa de carácter individual en contravención a las disposiciones fiscales.

Aun cuando el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, no establece ningún plazo para que el superior jerárquico emita la resolución al trámite de la revisión administrativa, por regla general es aplicable el de tres meses previsto en el artículo 37 del mismo ordenamiento legal, relativo al plazo que las autoridades fiscales tienen para dar respuesta a las instancias o peticiones que formulen los contribuyentes.

Si bien es cierto, la resolución que se emita en la Revisión Administrativa no constituye un recurso ni una instancia jurisdiccional, y no podrá ser impugnada por los contribuyentes, también lo es que al constituirse como un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, para ser constitucionalmente válidas y razonables, no deben ser arbitrarias, es decir, que éstas no se escapen al control constitucional de la legalidad y seguridad jurídica, pues, tales decisiones deberán también encontrarse sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad, exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que la autoridad revisora se encuentra obligada a analizar todas y cada una de las cuestiones de fondo sometidas a su consideración.

Toda vez que la resolución que recaiga a la Revisión Administrativa debe cumplir con los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad, se justifica que cuando se omitan tales requisitos, puede combatirse en amparo indirecto, al estimarse que aquélla es violatoria de los derechos humanos del contribuyente.

El juicio de amparo no es un medio de defensa ordinario, sino un medio de control constitucional que conforme a su naturaleza tiene el carácter de extraordinario, como se desprende de los artículos 103 y 107 constitucionales que lo regulan, por lo que procede únicamente respecto de aquellos actos contra los cuales la ley secundaria no concede recurso alguno.

Para robustecer lo anterior, la procedencia del juicio de amparo indirecto tiene sustento en la contradicción de Tesis 36/2006-SS²⁵, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha sostenido que la Reconsideración Administrativa prevista en el artículo 36, tercero y cuarto párrafos, del Código Fiscal de la Federación, en contra de la resolución que le recae, procede el amparo indirecto, pues como se ha venido mencionando, su tramitación no constituye un recurso ni una instancia jurisdiccional a través del cual pueda combatirse tales determinaciones, en virtud de que ésta se instituyó como un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos en materia fiscal, justificándose así que la resolución que recaiga a la Revisión Administrativa no puedan ser controvertidas a través de algún medio ordinario de defensa. Por ello, el plazo para presentar la demanda de amparo indirecto es de quince días hábiles, computándose a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución en el que se resuelve la Revisión Administrativa.

s) Aclaración administrativa

Es una figura contemplada en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con el numeral 46 de su Reglamento, mediante el cual los contribuyentes pueden

.....
25. Localización: [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIII, mayo de 2006; Pág. 325. 2a./J. 61/2006.

formular aclaraciones administrativas ante las autoridades fiscales competentes, para que se dejen sin efectos las multas que se hubieran impuesto con motivo de supuestas omisiones, siempre que los interesados exhiban los avisos o declaraciones presuntamente omitidos, presentados con anterioridad a la fecha de notificación de la multa impuesta.

Augusto Fernández Sagardi ha referido que, atendiendo a lo señalado en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, dicha norma contempla el caso en el que los contribuyentes acudan ante las autoridades fiscales, a solicitud de aclaraciones pertinentes, para evitar tener que interponer medios formales de defensa. Se le conoce como “justicia de ventanilla” y consiste en que dentro del plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, el particular afectado acuda ante las autoridades fiscales a efectuar las aclaraciones correspondientes, mismas que se hacen constar en un acta de comparecencia personal que al efecto levanta el personal de la autoridad. Posteriormente, las propias autoridades deben resolver en el plazo de seis días, contados a partir de que quede integrado el expediente.

Las resoluciones contra las cuales se pueden interponer dichas aclaraciones son las consistentes en:

- La determinación provisional de contribuciones por no haber presentado una declaración periódica, provisional o del ejercicio, para el pago de contribuciones.
- Requerimiento de presentación del documento omitido en un plazo de 15 días para el primer requerimiento y de seis días para los subsecuentes requerimientos.
- Multa por omisión de contribuciones debidas a error aritmético en las declaraciones.

- Multas por no solicitar la inscripción en el RFC o hacerlo extemporáneamente, salvo que la solicitud de inscripción se presente de manera espontánea; no presentar solicitud de inscripción en el RFC a nombre de un tercero, cuando legalmente se está obligado a ello²⁶.

En este sentido, el procedimiento de aclaración administrativa o también denominado como “justicia de ventanilla”, se podrá presentar en contra de notificaciones de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y II, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI, todos del Código Fiscal de la Federación, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, es decir, las impuestas por no cumplir con el requerimiento de declaraciones provisionales, mensuales o anuales o la determinación presuntiva que en su caso se emita por omisión en la presentación de las declaraciones; las que se determinen por omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones; por infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes y todas aquellas relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Es importante destacar que para efectos del artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación, el Servicio de Administración Tributaria, mediante la regla 2.12.12. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, otorga una facilidad administrativa a los contribuyentes, consistente en la presentación de una aclaración respecto de las resoluciones presuntivas de contribuciones que en su caso determinen las autoridades fiscales.

.....
26. Fernández Sagardi, Augusto. Op. cit. p. 279.

Del contenido de la regla de referencia, se desprende que la solicitud de aclaración se sujetará a los siguientes términos:

- Procederá cuando la declaración se haya presentado con anterioridad a la fecha de notificación de la resolución presuntiva.
- Se deberá realizar conforme a lo señalado en la ficha de trámite 253/CFF “Solicitud de aclaración de la improcedencia de la liquidación emitida en términos del artículo 41, fracción II del CFF”, contenida en el Anexo 1-A.
- La aclaración deberá presentarse después de que surta efectos la notificación de la resolución presuntiva emitida por la autoridad fiscal.
- En caso en que se hubiere iniciado el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando no se haya notificado el avalúo.
- La solicitud de aclaración se someterá a consideración del Titular de la Unidad Administrativa que emitió la resolución presuntiva.
- Se examinará si la solicitud de aclaración fue presentada en forma previa a la notificación de la resolución presuntiva, emitiéndose la respuesta a través del Portal del SAT, vía caso SAC.
- La autoridad contará con un plazo de seis días para emitir la respuesta conducente.
- Los contribuyentes que la presenten podrán solicitar la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ante la autoridad recaudadora.

- Las resoluciones que recaigan a las aclaraciones no constituyen instancia, no podrán ser impugnadas por el contribuyente, ni será procedente la presentación de acuerdos conclusivos.
- La aclaración no es aplicable a las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS), una vez que las mismas hayan sido publicadas en el listado definitivo en términos del cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Con lo anteriormente expuesto se concluye que la aclaración administrativa también constituye una forma de extinción de las obligaciones fiscales, ya que cuando la autoridad fiscal emite una resolución favorable al contribuyente, derivado de la aclaración presentada conforme a lo antes precisado, el crédito fiscal que se hubiese determinado conforme el artículo 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación, o cualquier otra determinación que hubiese sido materia de la aclaración, quedará sin efectos.

Atribuciones de **PRODECON** en los temas de extinción de créditos fiscales



Considerando que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, proporciona a los pagadores de impuestos, de forma gratuita, los servicios de asesoría, consulta especializada, quejas y reclamaciones, y representación y defensa legal, respecto a los asuntos que pudieran ser sujetos a alguna de las diversas formas de extinción de los créditos fiscales.

Además, esta Procuraduría, atendiendo a la justicia alternativa que prescribe el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la rectora en la tramitación de los acuerdos conclusivos que los contribuyentes soliciten para resolver cualquier controversia que pudiera generarse con motivo de la calificación de hechos u omisiones efectuada por la autoridad fiscal respecto de la situación fiscal-contable de un contribuyente, dentro del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IX, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, en virtud de que el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación prevé que la protección de los derechos e intereses de los contribuyentes ésta a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, luego entonces, es obligación de este *Ombudsperson* fiscal apoyar a los pagadores de impuestos en la búsqueda de alternativas de solución a las problemáticas expuestas, así como al cumplimiento de las obligaciones fiscales, fomentando de esta forma la cultura contributiva.

Ejemplos de casos emblemáticos atendidos en PRODECON



A continuación, se exponen algunos casos vinculados con la extinción de los créditos fiscales en donde se apoyó a los pagadores de impuestos para que la autoridad fiscal reconociera sus derechos.

El pago y sus modalidades

Caso 1

PRODECON auxilió a una contribuyente para que la autoridad fiscal efectuara la devolución de una cantidad pagada indebidamente, derivado de una compensación de oficio de un crédito fiscal que había liquidado con anterioridad.

PRODECON auxilió a una contribuyente, persona física, a recuperar un pago de lo indebido generado con motivo de una compensación de oficio realizada por una Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal, en contra de un crédito fiscal a su cargo por concepto de Impuesto al Valor Agregado del ejercicio de 2016. Derivado de la solicitud de devolución del saldo a favor de ISR del ejercicio fiscal 2018, autorizado en el proceso de devoluciones automáticas, la autoridad fiscal, mediante resolución, notificó a la contribuyente que contaba con un crédito firme a su cargo pendiente de pago, por lo que con fundamento en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación aplicaba la compensación de oficio del adeudo, sin tomar en cuenta que el mismo ya había sido cubierto con anterioridad. Con las acciones de investigación llevadas a cabo por esta Procuraduría, la autoridad fiscal informó que, con la finalidad de que la contribuyente estuviera en posibilidad de obtener la devolución de la cantidad que indebidamente fue compensada

de oficio por la autoridad, debía presentar una nueva solicitud de devolución a través del Formato Electrónico de Devoluciones, adjuntando la documentación que acreditara que el adeudo fue liquidado previo a la resolución en comento. Por lo anterior, en **PRODECON** se le apoyó a la contribuyente a presentar la solicitud de devolución del pago de lo indebido, acompañada de un escrito y de la documentación probatoria de la indebida compensación, obteniendo por parte de la autoridad fiscal una resolución que autorizó la devolución del saldo compensado indebidamente, con su debida actualización.

Caso 2

PRODECON logra que el SAT efectúe la devolución total de un pago indebido, derivado del cobro de cuotas compensatorias.

A través de su servicio gratuito de Asesoría, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente logró que a una persona moral se le devolviera un pago de lo indebido en cantidad de \$ 320,600.00 con intereses, correspondiente a un cobro injustificado de cuotas compensatorias al momento de importar mercancía que no estaba sujeta a dicho pago, lo cual fue avalado a través de un oficio por la Secretaría de Economía. Cabe destacar que, previo a la presentación de la solicitud de devolución, el defensor de los derechos del contribuyente apoyó a la pagadora de impuestos con la rectificación de los pedimentos de importación para no incluir las cuotas compensatorias, por lo que, una vez realizada tal rectificación, la autoridad fiscal declaró procedente la devolución solicitada.

Caso 3

PRODECON consigue, por medio del procedimiento de Queja, que el SAT reconozca el pago realizado por una Contribuyente por concepto de IVA del mes de mayo de 2018 y, por ello, cancele en sus sistemas institucionales el crédito fiscal que le había determinado por ese concepto.

Una persona moral promovió QUEJA ante **PRODECON** porque el SAT le determinó un crédito fiscal por concepto del IVA de mayo de 2018, no obstante que previamente realizó el pago de dicho impuesto. La contribuyente manifestó que el SAT le notificó un oficio de preliquidación respecto del IVA de ese mes, en cantidad total de \$398,058.12, la cual pagó al día siguiente de la emisión del referido oficio (15 de mayo de 2019). No obstante, el 21 de junio de 2019, la autoridad emitió una resolución mediante la cual le determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$498,749.94, por el concepto referido, sin tomar en cuenta el pago realizado.

Con motivo de la investigación realizada en el procedimiento de Queja, la autoridad manifestó que de la consulta efectuada al sistema “Cuenta Única Web”, en la sección “Nuevo Esquema de Declaraciones y Pagos”, localizó el registro del pago efectuado por la Contribuyente por la cantidad que ésta señaló y que correspondía a la misma que se anotó en el oficio de preliquidación emitido, por lo que reconoció que no existía un impuesto a cargo y tuvo por presentada y pagada la declaración de pago definitivo mensual, situación que se confirmó en la Opinión del Cumplimiento de Obligaciones Fiscales de la Contribuyente.

Compensación

Caso 1

PRODECON logra que el SAT reconozca que cuando el contribuyente esté relevado a presentar avisos de compensación, también lo estará respecto de sus anexos.

En respuesta a la sugerencia realizada mediante el Análisis Sistémico 6/2017 y derivado de diversas gestiones llevadas a cabo por este *Ombudsperson* en materia fiscal, el Servicio de Administración Tributaria a través de la regla 2.3.13. de la

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, reconoció que los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales a través del “Servicio de Declaraciones” en las que resulte saldo a cargo y opten por pagarlo mediante compensación de saldos a favor manifestados de igual forma, tendrán por cumplida tanto la obligación de presentar el aviso de compensación, como los anexos a que se refiere la regla 2.3.10.

Caso 2

PRODECON logra a través del servicio de Asesoría, que la autoridad fiscal realice la compensación de un pago indebido contra los créditos fiscales a cargo de la Contribuyente.

La autoridad fiscal ordenó la transferencia de fondos bancarios de la cuenta bancaria de una contribuyente por la cantidad de \$109,508.70, para el pago de un crédito fiscal a su cargo, no obstante que mediante sentencia firme se había declarado la nulidad de éste. A través de la investigación y gestiones realizadas por este *Ombudsperson* fiscal, la autoridad fiscal manifestó que, si bien se declaró la nulidad de la resolución que originó el crédito, detectó que tenía otros tres créditos a su cargo. Por lo anterior, se le apoyó en la elaboración de un escrito solicitando la compensación de la cantidad transferida indebidamente para el pago de los demás adeudos a su cargo. En respuesta a dicha solicitud, la autoridad aplicó la transferencia de fondos que había realizado indebidamente a los demás adeudos que detectó, y adicionalmente, al existir un remanente en cantidad aproximada de noventa mil pesos, le efectuó su devolución al Contribuyente.

Caso 3

PRODECON asesoró a una contribuyente, persona moral, para que, a través de la Revisión Administrativa, la autoridad fiscal revocara una multa por la supuesta omisión en la presentación del aviso de compensación.

Este *Ombudsperson* fiscal mediante el servicio gratuito de Asesoría, apoyó a una persona moral a elaborar un escrito de Revisión Administrativa en contra de la resolución determinante de una multa, impuesta por la supuesta omisión de presentar el aviso de compensación que señala el artículo 23, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, en el plazo de cinco días siguientes a aquél en que se efectuó la compensación.

Al revisar y analizar la documentación aportada por el representante legal de la contribuyente, se detectó que al presentar la declaración mensual de septiembre del ejercicio 2013, obtuvo un saldo a cargo, el optó por pagarlo mediante una compensación, aplicando la cantidad que tenía a su favor por concepto de ISR del ejercicio 2012 y, a su vez, presentó el aviso de compensación a los 6 días siguientes en que efectuó dicha compensación, aplicando el beneficio de la regla II.2.2.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2013, que le permitía la ampliación del plazo conforme al sexto dígito numérico de la clave del RFC.

Con lo anterior, al promover la Revisión Administrativa y lograr acreditar que la resolución determinante de la multa se había emitido en contravención de las disposiciones fiscales, puesto que el contribuyente sí había cumplido con dicha obligación dentro del plazo legal que para tal efecto le permitía la regla de referencia, se logró obtener la revocación de la multa impuesta.

Reducción de multas

Caso 1

Mediante el servicio de Representación Legal, PRODECON logra que a una contribuyente, persona moral, le sea reconocido el beneficio de reducción de multas previsto en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación (CFF), dentro del procedimiento de Revisión Electrónica.

Derivado de la interposición de un medio de defensa, **PRODECON** logró que se condenara a la autoridad fiscal a reconocer en favor de una persona moral, dentro del procedimiento de Revisión Electrónica previsto en los artículos 42, fracción IX y 53-B del CFF, el beneficio de reducción de multas que prevé el diverso artículo 76 de dicho código, en relación con el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, al haberse demostrado que la contribuyente pagó las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, con posterioridad a los 15 días siguientes a la notificación de la resolución provisional y del oficio de preliquidación, pero previo a la conclusión de las facultades de comprobación; por lo que se logró que el Órgano Jurisdiccional resolviera que resultó ilegal que la autoridad fiscal considerara como improcedente la reducción de la multa contenida en la preliquidación de la revisión electrónica, por no haberse pagado dentro del plazo de 15 días, sin considerar la aplicación de la reducción de multas establecida en el diverso artículo 76 del CFF.

Caso 2

PRODECON logró que el SAT modificara la regla 2.17.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, adecuándola a lo establecido en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

En respuesta a la sugerencia realizada por este *Ombudsperson* fiscal en el Análisis Sistémico 11/2016, el Servicio de Administración Tributaria modificó la regla 2.17.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, para hacerla acorde con lo señalado en los artículos 70-A del Código Fiscal de la Federación y 74 de su Reglamento, permitiendo con ello que los contribuyentes a los que la autoridad les haya ejercido facultades de comprobación en más de una ocasión en los tres años inmediatos anteriores, puedan aplicar el beneficio de la reducción del monto de las multas en un 100% y de la tasa

de recargos por prórroga determinada de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos por dichas disposiciones legales. Antes de la modificación a la regla, el beneficio en comento se sujetaba a cinco años inmediatos anteriores.

Caso 3

PRODECON apoyó a una contribuyente, persona moral, a obtener el beneficio de la reducción de multas, conforme a lo previsto en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

A través de su servicio gratuito de Asesoría, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente apoyó a una persona moral en la elaboración de un escrito dirigido a una autoridad coordinada para solicitar el beneficio de la reducción de multas, impuestas con motivo de una visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio 2013.

El trámite se realizó con fundamento en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación y bajo el procedimiento previsto por la regla 2.17.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018, obteniendo con ello la reducción del 100% de las multas de fondo y forma, en cantidad total de \$370,435.00.

Condonación

Caso 1

PRODECON logra, a través del servicio gratuito de Asesoría, que la autoridad fiscal le condone a un contribuyente dos multas que le fueron determinadas por incumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Este *Ombudsperson* fiscal, a través del servicio de Asesoría, apoyó a un contribuyente en la elaboración de un escrito para solicitar al SAT la condonación de multas que tuvieron su origen en la omisión de la atención a los requerimientos de la autoridad para la presentación de las declaraciones de pago definitivo mensual de IVA, ISR por retenciones asimilados a salarios, e ISR por actividades empresariales, de los periodos de mayo y junio de 2018. Lo anterior, con fundamento en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación y bajo el procedimiento de la regla 2.17.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019. Así, en respuesta a la solicitud en comento, se logró que la autoridad fiscal resolviera favorablemente y condonara al contribuyente el 90% del monto de las multas impuestas a su cargo.

Caso 2

PRODECON logra que el SAT autorice a una persona moral la condonación de multas originadas por incumplimiento a obligaciones fiscales federales distintas a las de pago.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a través de su servicio gratuito de Asesoría, apoyó a una pagadora de impuestos a solicitar ante la autoridad fiscal (SAT), de conformidad en el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación y bajo el procedimiento previsto en la regla de Resolución Miscelánea Fiscal 2017, la condonación de diversas multas impuestas a su cargo, en cantidad actualizada de \$271,907.00, derivadas de la omisión en la presentación de las declaraciones de pago definitivo mensual de IVA, ISR, y de IETU, correspondientes a los diversos periodos de los ejercicios fiscales 2011, 2012, 2013 y 2014.

Caso 3

PRODECON, a través del servicio de Asesoría, auxilió a un contribuyente a presentar una solicitud de condonación de multas, en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

A un contribuyente le fueron notificadas dos multas que sumaban una cantidad superior a 8 mil pesos, las cuales le fueron impuestas por no cumplir con un requerimiento para la presentación de las declaraciones de pago definitivo de IVA y provisional de ISR, de los meses de mayo y junio de 2018.

Por lo anterior, **PRODECON** auxilió al contribuyente en la elaboración de una solicitud de condonación, misma que le fue autorizada parcialmente por la autoridad fiscal, aplicando el procedimiento establecido en la Regla 2.17.15 de la Resolución Fiscal Miscelánea para 2020 y la información de su declaración anual correspondiente al ejercicio 2018, determinando un porcentaje de condonación de las multas en cantidad de 90% y, por lo que hace al 10% restante, el contribuyente realizó el pago en una sola exhibición.

Decretos en materia de exención o diferimiento del pago de contribuciones

Caso 1

PRODECON, mediante su procedimiento de Queja, logra que el SAT otorgue efectos retroactivos a la presentación del Aviso de adhesión al “Decreto por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales”.

Una empresa solicitó al SAT que se le aplicara el estímulo fiscal de condonación de IVA, contemplado en el “Decreto por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales”, que se publicó en el DOF el 26 de marzo de 2015, sin embargo, dicha autoridad fiscal rechazó su solicitud por no haber presentado el aviso correspondiente dentro del mes de enero de 2016, requisito establecido en el aludido Decreto. Derivado de las gestiones realizadas por esta Procuraduría, a través del procedimiento de Queja, se acreditó ante la autoridad que la contribuyente sí era acreedora al referido estímulo porque

aun y cuando no presentó el aviso de adhesión en el plazo estipulado, ello se debió a que en ese momento no realizaba las actividades materia del Decreto, puesto que sus actividades de construcción parcial a casa habitación iniciaron en el mes de agosto de ese año, por lo que la autoridad consideró procedente darle efectos retroactivos al aviso presentado, además de llevar a cabo la modificación a la ficha de trámite 204/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal, a efecto de prever que en los casos en que los contribuyentes inicien sus actividades de construcción parcial a inmuebles destinados a casa-habitación en fecha posterior al mes de enero de cada año, se pueda presentar el respectivo aviso durante el mes siguiente a la fecha de su inscripción en el RFC.

Estímulos fiscales

Caso 1

PRODECON, a través del servicio de Consulta, consideró que el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2018, no puede considerarse como ingreso acumulable para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Del análisis al artículo 16, apartado A, fracción IV, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2018, que prevé un estímulo fiscal que permite acreditar el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios contra el Impuesto Sobre la Renta que tengan a su cargo, entre otros, aquellos contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte de carga, se advierte que el legislador no estableció que dicho estímulo deba considerarse como un ingreso acumulable y tampoco previó el momento en que procedería su acumulación. Por lo expuesto y, sumado a que los estímulos fiscales son herramientas de fomento económico que tienen

como propósito impulsar actividades que el Estado considera prioritarias, en la Consulta planteada por el contribuyente, esta Procuraduría opinó que el citado estímulo no resulta acumulable.

Caso 2

PRODECON logra, mediante el procedimiento de Queja, que una Contribuyente reciba el beneficio del estímulo fiscal de la región fronteriza norte en materia de IVA.

Una Contribuyente presentó una Queja, toda vez que el SAT no le permitió aplicar el estímulo fiscal de IVA en la Región Fronteriza Norte, previsto en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018, bajo el argumento de que no cumplía con los requisitos establecidos en la ficha de trámite 4EC-10 “Aviso para aplicar el estímulo fiscal de IVA en la Región Fronteriza Norte”, en virtud de que se encontraba publicada en el listado de contribuyentes a los que les fueron condonados créditos fiscales. Dentro del procedimiento de queja se hizo valer ante la autoridad que, el 9 de abril de 2019 se publicó la Novena Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018 y a su Anexo 1-A, adicionándose la Regla 11.11.14, la cual establece que los contribuyentes a los que se les condonó un crédito sí pueden aplicar el estímulo fiscal aludido, siendo necesario que informen tal situación al momento de solicitar dicho beneficio. Con ello, la contribuyente presentó nuevamente la solicitud de aplicación del estímulo y **PRODECON** requirió a la autoridad la respuesta correspondiente, informando ésta que a partir de dicha solicitud la contribuyente cuenta con el beneficio referido, por lo que podía aplicarlo respecto de las operaciones que realice en esa región durante el ejercicio fiscal 2019.

Pago en especie

Caso 1

PRODECON logra dar certeza jurídica a los artistas plásticos que ofrecen sus obras como pago de impuestos.

El SAT emite reglas para que los creadores presenten de nuevo las obras de arte que fueron rechazadas como pago en especie.

Con el objeto de salvaguardar los derechos y garantías de los artistas plásticos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, logró que en la Resolución Miscelánea Fiscal de 2020, se incluyeran reglas para dar certeza jurídica en la valoración de las obras de arte propuestas como pago en especie.

A través de un Análisis Sistémico, el defensor de los pagadores de impuestos sugirió al SAT considerar que las obras ofrecidas como pago en especie cumplieran con el requisito de ser representativas de su autor, siempre que dichas obras sean similares en tamaño y técnica.

Lo anterior como resultado de que el *Ombudsperson* fiscal advirtiera que al valorarse la representatividad de la obra de un artista plástico, el Comité de expertos en artes plásticas nombrado por la Junta de Gobierno del SAT, excedía los requisitos establecidos en 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 impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares”.

Por lo que el SAT incluyó en la Publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2020, las reglas 11.1.10. y 11.1.11. En la primera de las reglas citadas, se contempla la posibilidad para que el Comité de expertos en artes plásticas, evalúe nuevamente las obras de arte que fueron rechazadas para el pago del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por su parte, en la segunda regla antes referida, se establecieron las características que el Comité tendrá que tomar en cuenta a efecto de determinar si la obra es representativa del autor, al momento de presentar la declaración anual.

A efecto de determinar la representatividad de una obra, al momento de presentar su declaración anual el artista plástico deberá entregar un escrito donde manifieste que la obra presentada como propuesta de pago en especie es representativa de su producción artística. Dicho documento debe contener el listado fotográfico de mínimo cinco piezas de las vendidas en cada año del trienio previo a la declaración, en donde se señale la técnica y tamaño de las mismas, relacionando los CFDÍ's correspondientes que se hayan emitido por dicha enajenación.

En caso de que, el artista haya vendido menos de cinco obras, el listado fotográfico deberá contar con todas las obras enajenadas. Asimismo, deberá acompañar los certificados de autenticidad de cada una de las obras entregadas como propuesta de pago.

Con las facilidades antes descritas, contempladas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, se logra brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes dedicados a las artes plásticas, que cumplan con su obligación de pagar sus impuestos mediante la modalidad de pago en especie.

Caducidad

Caso 1

PRODECON logró, a través del servicio de Representación Legal, que se declarara la nulidad de un crédito fiscal derivado de una revisión electrónica, al haberse notificado la resolución fuera del plazo de los 40 días que prevé el artículo 53-B, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Con motivo de una revisión electrónica iniciada en febrero de 2017 con fundamento en el artículo 42, fracción IX del CFF, a una contribuyente persona moral le fue determinado un crédito fiscal por un monto de más de \$800,000.00, por concepto de IVA correspondiente al ejercicio 2015; sin embargo, la resolución determinante de dicho crédito le fue notificada hasta noviembre de dicho año. Derivado de la interposición de un medio de defensa, **PRODECON** logró que el Órgano Jurisdiccional determinara ilegal que la autoridad fiscal hubiera emitido la resolución determinante del crédito fiscal, fuera del plazo de 40 días, bajo la justificación de que el último párrafo del artículo 53-B del CFF contempla un plazo de seis meses para concluir la revisión electrónica, pues precisó que este último plazo con que cuenta la autoridad es para que se allegue de la información necesaria que le permita dictar la resolución administrativa correspondiente, en tanto que el término de 40 días es el plazo conferido para que una vez que cuente con los elementos necesarios, emita la resolución a la revisión electrónica. Por lo anterior, **PRODECON** logró que se resolviera que, aun y cuando no se contemple de manera expresa sanción alguna para la emisión de la resolución fuera del plazo de cuarenta días, lo cierto es que las liquidaciones dictadas fuera del mismo devienen ilegales, al preverse un término perentorio para ello y, por tanto, era procedente declarar la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal en cuestión.

Caso 2

PRODECON logra que el INFONAVIT declare la caducidad de sus facultades para requerir el pago de aportaciones y amortizaciones omitidas, así como la prescripción de adeudos fiscales a cargo de una empresa.

A través del área de Asesoría, esta Procuraduría le brindó a la contribuyente el servicio gratuito de elaboración de un escrito, solicitando a la autoridad fiscal (INFONAVIT) reconocer y declarar la caducidad de sus facultades para notificar y requerir el pago de aportaciones y amortizaciones omitidas respecto del tercer bimestre de 2010, pues dicha autoridad pretendía llevar a cabo su cobro fuera del plazo de los 5 años que prevé el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, en ese mismo escrito se solicitó la declaratoria de prescripción respecto a un crédito fiscal por concepto de aportaciones y/o amortizaciones correspondiente al segundo bimestre del 2010, con fundamento en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, argumentando que la contribuyente siempre se mantuvo como LOCALIZADA y, por tanto, no existía impedimento alguno para que la autoridad recaudadora realizara gestión de cobro alguna a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución dentro del plazo correspondiente.

Con motivo de dicho escrito, la autoridad fiscal resolvió favorablemente las peticiones de la contribuyente.

Caso 3

PRODECON logra demostrar que el plazo de 5 años para que opere la caducidad de facultades de la autoridad, no se suspende con el ejercicio de las diversas facultades previstas en el artículo 144 de la Ley Aduanera.

PRODECON demostró que, si bien el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que las facultades de

la autoridad caducan en el plazo de cinco años, lo cierto es que no opera la suspensión del plazo de caducidad de sus facultades cuando la autoridad aduanera, de conformidad con las facultades previstas en las fracciones II, VII y XVI del diverso 144 de la Ley Aduanera -comprobación de datos, verificación de mercancías, comprobación de la comisión de infracciones- procede a determinar un crédito fiscal a un contribuyente que no retornó su vehículo dentro del plazo de los 180 días que prevé su autorización de internación temporal al país, ya que el numeral 67 CFF solo prevé la suspensión del plazo de caducidad cuando se ejerzan las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III, IV y IX del artículo 42 CFF -visita domiciliaria, revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, revisión de dictámenes y revisión electrónica de la contabilidad.

Prescripción

Caso 1

PRODECON logra que el SAT declare la prescripción de un crédito fiscal a cargo de una contribuyente, persona física.

Este *Ombudsperson* fiscal apoyó a una contribuyente, persona física, a obtener por parte de la autoridad fiscal (SAT), el reconocimiento y declaratoria de prescripción de un crédito fiscal originado por una sanción administrativa, en cantidad de \$1'676,502.84, impuesta por el Área de Responsabilidades de la Contraloría Interna en la Secretaría de Gobernación en diciembre del año 2000.

Con la Asesoría, servicio gratuito que ofrece **PRODECON** a los pagadores de impuestos, en el caso concreto se solicitó la declaratoria de prescripción con fundamento en el quinto párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la fracción X, del artículo segundo transitorio del

mismo ordenamiento legal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013, argumentando que al tratarse de un crédito fiscal que fue exigible con anterioridad al 01 de enero de 2005, la autoridad fiscal tenía un plazo máximo de dos años para hacer efectivo el cobro del crédito, contados a partir de la entrada en vigor del citado decreto, y a su vez se acreditó que no había operado ninguna suspensión del plazo, ya que durante dicho periodo el crédito no se encontraba controvertido.

Al haberse acreditado de manera fehaciente que ya había transcurrido en exceso el plazo máximo para que operara la prescripción, sin que la autoridad fiscal hubiese materializado el cobro del crédito, se obtuvo una resolución favorable que declaró prescrito el crédito fiscal.

Caso 2

PRODECON logró que el SAT declarara la prescripción de créditos fiscales a cargo de dos contribuyentes.

Este *Ombudsperson* fiscal, en un primer caso, apoyó a una contribuyente persona física, a obtener por parte de la autoridad fiscal (SAT), el reconocimiento y declaratoria de prescripción de un crédito fiscal originado por una multa con motivo de la práctica de una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

En un segundo caso, se apoyó a una contribuyente, persona moral, a solicitar la declaratoria de prescripción de un crédito fiscal, originado por una multa impuesta por incumplimiento y/o extemporaneidad a requerimientos de RFC y control de obligaciones, que se había notificado desde el año 2006.

A través de su servicio gratuito de Asesoría que ofrece **PRODECON** a los pagadores de impuestos, en ambos casos

se solicitó la declaratoria de prescripción con fundamento en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación (CFF), argumentando que había transcurrido en exceso el plazo de 5 años, sin que la autoridad recaudadora realizará gestiones de cobro a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Al haberse acreditado de manera fehaciente que ya había transcurrido en exceso el plazo para que operara la prescripción, sin que se haya suspendido o interrumpido, la autoridad fiscal emitió por cada trámite una resolución favorable, declarando prescritos los créditos fiscales.

Caso 3

PRODECON, a través del servicio de Asesoría, auxilió a una Contribuyente para solicitar la declaratoria de prescripción de diversos créditos fiscales.

Este *Ombudsperson* fiscal apoyó a una contribuyente, persona física, a solicitar la prescripción de 165 créditos fiscales que la autoridad fiscal le notificó de los años 2006 a 2009, correspondientes a diversas multas judiciales por no atender a requerimientos, por un monto histórico aproximado de 165 mil pesos.

Lo anterior, con fundamento en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el Artículo Transitorio Segundo, fracción X del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el DOF el 09 de diciembre de 2013, logrando que la autoridad fiscal emitiera la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales al haber transcurrido los plazos previstos por la ley para que la autoridad ejerciera acciones de cobro, sin que lo hubiere hecho.

Cancelación por insolvencia

Caso 1

PRODECON apoya a un contribuyente para la cancelación de un crédito fiscal por insolvencia.

A través del servicio gratuito de Representación y Defensa Legal, se apoyó a un contribuyente a quien una autoridad coordinada (Secretaría de Finanzas de una Entidad Federativa) le determinó un crédito fiscal de más de \$400,000.00 en materia de comercio exterior. El apoyo consistió en que ante la insolvencia del contribuyente (ya que no tenía ningún bien mueble e inmueble con el que se pudiera cobrar el adeudo), se solicitó que la autoridad cancelara el crédito fiscal por insolvencia, a lo cual la Secretaría de Finanzas adujo que era una facultad discrecional el cancelar o no el crédito; es decir, que ella podía negarse a cancelar el adeudo sin ninguna justificación. Por tanto, **PRODECON** apoyó al contribuyente a través de un juicio de nulidad en el cual se acreditó que si bien, la autoridad se podía negar a cancelar el crédito, para fundar y motivar debidamente su resolución, tenía que analizar todos los elementos de prueba que se le hubieran entregado, como lo son los certificados de no propiedad que tenía el contribuyente y que le entregó a la autoridad, por lo que si ésta no analizó esos documentos, fue ilegal que la Secretaría de Finanzas negara la cancelación del adeudo en perjuicio del pagador de impuestos.

Reducción del Impuesto Sobre la Renta, conforme a los porcentajes previstos en la tabla del décimo tercer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Caso 1

PRODECON obtiene del SAT confirmación de criterio que otorga seguridad jurídica a los contribuyentes del RIF.

PRODECON obtuvo respuesta favorable del SAT respecto a que el plazo de 10 años que la LISR prevé como duración máxima del régimen, operará respecto de todos los contribuyentes que se incorporen al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), no obstante que inicien actividades en años subsecuentes a 2014. Así, los contribuyentes que por primera vez se incorporaron al RIF tributarán en el régimen durante el plazo de diez ejercicios fiscales consecutivos, contados a partir de la fecha en que se hayan dado de alta en el mismo. Desde luego, independientemente de la fecha en que el contribuyente se incorpore al RIF, le aplicarán todas las disminuciones que se indican en la tabla que establece el artículo 111 de la LISR, que van paulatinamente del 100% de reducción del gravamen en el primer año, hasta el 10% en el décimo.

Acreditamiento

Caso 1

PRODECON sugirió al SAT de Aguascalientes que considere que los contribuyentes que tributan en el RIF y realizan operaciones con el público en general, gravadas a la tasa del 0% del IVA, no les aplica el estímulo del artículo 23, fracción I, de la LIF 2017 y demás ordenamientos jurídicos que lo previeron.

Esta Procuraduría, con la finalidad de otorgar certeza jurídica a los pagadores de impuestos, el 26 de octubre de 2017 emitió el Análisis Sistémico 9/2017, en el que sugirió a la Administración Desconcentrada de Auditoría de Aguascalientes “1” del Servicio de Administración Tributaria, que considerara que los contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal y realizan operaciones con el público en general, gravadas a la tasa del 0% del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no les aplica el estímulo a que se refiere el artículo 23, fracción I, de la Ley de ingresos de la Federación 2017 y demás ordenamientos

jurídicos que lo previeron y, como consecuencia, les resultan aplicables los preceptos que regulan el acreditamiento del IVA en términos de lo establecido en la Ley que regula dicho impuesto, por lo que la citada autoridad debería analizar la devolución de sus saldos a favor de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y no negarles la devolución de los mismos argumentando que no procede el acreditamiento del IVA trasladado por sus proveedores, en términos del citado estímulo.

Caso 2

PRODECON, mediante el servicio de Representación legal logró que se valoren correctamente las pruebas con las cuales se demostraba la indispensabilidad de los gastos para efectos de acreditar el IVA.

En este caso, se apoyó a un contribuyente a quien el SAT le negó la posibilidad de acreditar el IVA respecto de los gastos efectuados por el pagador de impuestos en la renta y mantenimiento de diversos pisos que utilizaba para que el personal de ventas y marketing que contrató, pudieran llevar a cabo todas las acciones necesarias para la comercialización de los productos que vendía.

En el supuesto en comento, el SAT señalaba que, con el contrato de prestación de servicios, los contratos de arrendamiento y los recibos de pago de las rentas, no se acreditaba la renta de los pisos y su mantenimiento, ello aún y cuando se trataran de gastos que el contribuyente tuviera que realizar para la consecución de su objeto social, y que, por lo tanto, el IVA pagado no era acreditable, impidiéndole así obtener la devolución de los saldos a favor correspondientes.

Sin embargo, gracias a la defensa que llevó a cabo **PRODECON**, en amparo directo, se obtuvo sentencia favorable en la que

el Poder Judicial determinó que la autoridad había hecho un análisis deficiente y aislado de cada documental y no las había relacionado entre sí, lo que debió de haber hecho, ello ya que al revisar estas documentales de manera independiente y sin correlacionarlas con el resto de los documentos, se generó una indebida práctica de la autoridad, pues relacionando todas las documentales se obtiene la presunción fundada de que en efecto estos pisos que rentaba la contribuyente eran necesarios para que pudiera llevar a cabo todo el proceso de venta de sus productos, lo que sin lugar a dudas, se encuentra vinculado con su actividad principal, y si en el caso, el SAT no tenía ningún indicio que demostrara lo contrario, traía como consecuencia que la autoridad debía considerar los gastos como indispensables, procediendo así la devolución del IVA.

Reconsideración Administrativa

Caso 1

PRODECON a través de una Reconsideración Administrativa, apoyó a una persona física constituida como responsable solidaria, que la autoridad fiscal dejara sin efectos el acta de adjudicación de un bien inmueble a favor del fisco federal.

Al haberse vencido los plazos para promover un medio de defensa, este *Ombudsperson* fiscal, mediante la elaboración de un escrito de Reconsideración Administrativa, logró obtener por parte de la autoridad fiscal la emisión de una resolución a favor de una persona física constituida como responsable solidaria de diversos créditos fiscales, dejando sin efectos el acta de adjudicación de un predio a favor del fisco Federal, con un valor avalúo de \$2'460,000.00; al promover la reconsideración se demostró que la autoridad fiscal, durante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, contravino las disposiciones fiscales al omitir notificar al obligado solidario el oficio en el que se comunica el avalúo del bien inmueble de su propiedad, que sirvió de base para efectos de la adjudicación.

Al demostrarse que efectivamente existieron actuaciones ilegales durante el procedimiento de cobro de los créditos fiscales, se logró dejar sin efectos el acta de adjudicación, así como la inscripción del embargo ante el Registro Público de la Propiedad, tomando en consideración que el crédito fiscal fue liquidado en la etapa de asesoría brindada por **PRODECON**.

Caso 2

PRODECON logró, en beneficio de una contribuyente persona moral, que la autoridad fiscal revocara su propia resolución por la cual le determinó un crédito fiscal derivado de una revisión electrónica.

Mediante el servicio gratuito de Asesoría, esta Procuraduría apoyó a una persona moral a elaborar un escrito de Reconsideración Administrativa, obteniendo como resultado la revocación de la resolución determinante del crédito fiscal en cantidad de \$790,356.00, por concepto de IVA, derivada del ejercicio de la facultad de fiscalización consistente en una revisión electrónica; al promover la reconsideración, se logró acreditar de manera fehaciente que la resolución se había emitido en contravención de las disposiciones fiscales, ya que la autoridad revisora omitió considerar la autocorrección que realizó la contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización mencionada. Cabe precisar que, aun y cuando la contribuyente ya había perdido el derecho para promover un medio de defensa por no haber impugnado la mencionada liquidación dentro del plazo legal, **PRODECON** logró a través de la Reconsideración Administrativa, que la autoridad analizara la legalidad de la resolución determinante del crédito fiscal mencionado y se reconociera que la pagadora de impuestos había corregido su situación Fiscal.

Caso 3

PRODECON asesoró a una contribuyente, persona moral, para que a través de la Revisión Administrativa la autoridad fiscal revocara una resolución por la que le determinó un crédito fiscal con motivo de una revisión electrónica.

Esta Procuraduría, mediante el servicio gratuito de Asesoría, apoyó a una persona moral a elaborar un escrito de Revisión Administrativa en contra de una resolución determinante de un crédito fiscal en cantidad de \$651,310.38 por concepto de Impuesto al Valor Agregado omitido en su carácter de retenedor, que le fue impuesto con motivo de una revisión electrónica por el ejercicio fiscal de 2015; cabe destacar que la contribuyente acudió a **PRODECON** cuando ya habían vencido los plazos para presentar algún medio de defensa.

Al revisar la documentación e información aportada por el representante legal de la contribuyente, esta Procuraduría acreditó que dentro del ejercicio de facultades de comprobación existía una clara violación de los derechos de la pagadora de impuestos, ya que al momento de emitirse y notificarse la resolución determinante del crédito fiscal referido, ya había fenecido el plazo de 40 días que dispone la fracción IV del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que ésta se había emitido en contravención a las disposiciones legales aplicables; en consecuencia, la autoridad fiscal procedió a revocar la resolución determinante del crédito fiscal en comento.

Aclaración administrativa

Caso 1

PRODECON logra que el IMSS deje sin efectos el procedimiento de cobro coactivo de un crédito fiscal, reconociendo que aún no era exigible por haber promovido el patrón un escrito de aclaración.

PRODECON logra a través del procedimiento de Queja, que el IMSS dejara sin efectos los actos emitidos en el Procedimiento Administrativo de Ejecución contra un patrón, pues éste, al haber presentado escrito de aclaración en contra de la resolución determinante del crédito fiscal, dicho crédito aún no estaba firme y, por tanto, la autoridad no podía exigir su cobro.

Caso 2

PRODECON sugiere al INFONAVIT emitir normatividad que regule las aclaraciones administrativas que formulen los patrones ante ese Instituto, estableciendo la suspensión del plazo para interponer el Recurso de Inconformidad.

Este *Ombudsperson* fiscal, el 7 de noviembre de 2014, emitió el Análisis Sistémico 10/2014, en el que sugirió al INFONAVIT que, a efecto de respetar el principio de seguridad jurídica de los patrones, emitiera la normatividad o lineamiento que regule las aclaraciones administrativas que se formulen ante ese Instituto, relacionadas con los créditos fiscales notificados, estableciendo además la suspensión del plazo para interponer el Recurso de Inconformidad hasta que se resuelvan dichas aclaraciones.

Caso 3

PRODECON logra, a través del procedimiento de Queja, que el SAT deje sin efectos un crédito fiscal determinado y las multas impuestas a una contribuyente.

Una persona moral presentó una Queja, toda vez que el SAT le determinó un crédito fiscal conforme al procedimiento del artículo 41, primer párrafo, fracción II, del CFF, por haber omitido presentar cuatro declaraciones correspondientes al pago definitivo mensual de IVA y al pago provisional de ISR, no obstante que éstas le habían sido requeridas en tres ocasiones; sin embargo, aquélla manifestó que cumplió con dichas obligaciones espontáneamente. Derivado de las gestiones

e investigaciones realizadas por **PRODECON**, la autoridad reconoció que la contribuyente cumplió las obligaciones de referencia con fecha anterior a la notificación del segundo requerimiento de obligaciones omitidas, respecto del cual, incluso, le había impuesto multas. Por ello, la autoridad dejó sin efectos el crédito fiscal determinado, así como las multas impuestas, al reconocer que eran improcedentes.

Conclusiones

Del análisis a las distintas formas de extinción de la obligación tributaria que contempla nuestro sistema jurídico, se llegan a las siguientes conclusiones:

Primera. Desde el punto de vista jurídico, según el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, se entiende por créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado y sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena; y desde el punto de vista doctrinal, consiste en aquellas cantidades que provengan de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos y sus accesorios, así como de otras cantidades que, sin tener la naturaleza fiscal, la ley les otorga ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

En otros términos, se puede considerar que el crédito fiscal tiene diferentes orígenes, como lo son: el autodeterminado por el propio pagador de impuestos (contribuciones a cargo); el resultado del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales (determinación de omisiones o diferencias a cargo), o bien, el producto de la sanción impuesta derivada de la conducta infractora del contribuyente respecto del incumplimiento de las obligaciones (multas).

Segunda. Al referirse el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, podemos definir que todas éstas constituyen

aportaciones obligatorias que deben realizar los contribuyentes por las actividades que desempeñen; mientras que los aprovechamientos son aquellos ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, esto es, a manera de ejemplo, por otorgar concesiones o permisos a personas físicas o morales.

Tercera. En el sistema tributario mexicano, las formas de extinción de obligaciones más utilizadas por los pagadores de impuestos son: el pago, la compensación, condonación y reducción de multas.

Cuarta. Las figuras como el acreditamiento, la compensación y la aplicación de estímulos fiscales, también constituyen otras formas de extinción de los créditos fiscales, pues si bien de manera directa no existe un crédito fiscal determinado, lo cierto es que estas modalidades permiten a los contribuyentes obtener una disminución en el pago del impuesto, actualizándose así la extinción de la carga tributaria que podría llegar a convertirse en un crédito fiscal a su cargo.

Quinta. Otra de las formas de extinción de los créditos fiscales es la cancelación por insolvencia, que permite a los contribuyentes liberarse de la obligación tributaria cuando éstos no cuenten con bienes de su propiedad susceptibles de embargo para cubrir el adeudo, que si bien, como ya se ha mencionado, no es de carácter definitivo en virtud de que la autoridad fiscal puede reanudar su cobro en caso de que el contribuyente se haga acreedor de bienes, dicha figura genera certeza jurídica, toda vez que no suspende ni interrumpe los plazos de la prescripción, por lo que al transcurrir el plazo respectivo el contribuyente queda liberado totalmente de la obligación.

Sexta. También es importante destacar la diferencia que existe entre la caducidad y prescripción; en la primera lo que

se extingue es la facultad de la autoridad fiscal para ejercer sus actos de comprobación y fiscalización a fin de exigir o verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, permitiéndole en su caso determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes; en cambio, la prescripción es un medio para que los pagadores de impuestos se liberen del cumplimiento de una obligación económica por el simple transcurso del tiempo, como lo es, el pago de un crédito fiscal determinado o autodeterminado, actualizándose la pérdida del ejercicio de las facultades de cobro coactivo de la autoridad fiscal para recuperar tales adeudos.

Séptima. Desde 1996, la revisión administrativa se ha constituido como un medio de justicia que el legislador puso en alcance de los contribuyentes para hacer valer su derecho cuando por cualquier circunstancia no acudieron al medio de defensa, y que las resoluciones se hubieran emitido en contravención de las disposiciones fiscales. Sobre el tema, **PRODECÓN** ha impulsado este mecanismo a través de sus servicios de asesoría, quejas y reclamaciones, y representación y defensa legal en apoyo de los contribuyentes, logrando resultados favorables a través de la revocación o modificación de las resoluciones.

Finalmente, se considera oportuno hacer una distinción entre la revisión administrativa y la aclaración administrativa, resaltando que la primera procede contra cualquier resolución administrativa individual desfavorable a un particular, emitida por una autoridad fiscal federal en contravención de las disposiciones fiscales, que debe presentarse por escrito en la oficialía de partes del superior jerárquico de la autoridad emisora de la resolución; mientras que la aclaración administrativa procede únicamente contra resoluciones determinantes a que se refieren los artículos 41, fracción I y II, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI, todos del Código Fiscal de la Federación, que por regla general debe presentarse vía caso de aclaración en el portal de Internet del

Servicio de Administración Tributaria, para que ésta sea resuelta por la propia autoridad que emitió la resolución.

Bibliografía

Álvarez Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Segunda edición. Oxford University Press. México. 2015.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima primera edición. Themis. México. 2012.

Fernández Sagardi, Augusto. Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado. Quinta edición. Thomson Reuters. México. 2019.

Leyes y Códigos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

Ley de Tesorería de la Federación.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

Sitios web

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Visible www.prodecon.gob.mx

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación. Visible sjf.scjn.gob.mx

Diario Oficial de la Federación. Visible www.dof.gob.mx

Apéndice de versiones públicas de resoluciones y sentencias relacionadas con los criterios jurisdiccionales mencionados en el presente documento



El pago y sus modalidades:

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/Criterios-Administrativos-y-Jurisdiccionales/2020/33-2020-CTN-SCAJ-resultado1/sentencia_version_publica_cj_33_2020.pdf

Dación en pago o pago en especie

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/Criterios-Administrativos-y-Jurisdiccionales/2018/34-2018-CTN-SCAJ-resultado1/resolucion_version_publica_corr_34_2018.pdf

Prescripción

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/Criterios-Administrativos-y-Jurisdiccionales/2019/57-2019-CTN-SCAJ-resultado1/sentencia_version_publica_cj_57_2019.pdf

Cancelación por insolvencia

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/Criterios-Administrativos-y-Jurisdiccionales/2018/39-2018-CTN-SCAJ-resultado1/sentencia_version_publica_cj_39_2018.pdf

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/Criterios-Administrativos-y-Jurisdiccionales/2019/1-2019-CTN-SCAJ-resultado1/sentencia_version_publica_cj_1_2019.pdf



Formas de Extinción de los Créditos Fiscales

En el presente análisis se exponen de manera clara y sencilla, los diversos medios que existen para la extinción de obligaciones fiscales, con la intención de que los contribuyentes conozcan las particularidades de cada uno de éstos, así como diversos conceptos jurídico-fiscales relacionados con dicho tema. Es así, que se aborda el tema desde el concepto de crédito fiscal, seguido de un estudio teórico – práctico, pormenorizado de las diversas formas de extinción de obligaciones fiscales, como lo son: el pago y sus modalidades, la compensación, la reducción de multas, la condonación, las amnistías fiscales, los decretos en materia de exención o diferimiento del pago de contribuciones, los estímulos fiscales, el acreditamiento, la dación en pago o el pago en especie, la caducidad y la prescripción, la cancelación por insolvencia, incosteabilidad o por incobrables; también se hace un breve análisis de la extinción de créditos fiscales a cargo de entidades paraestatales en proceso de extinción o liquidación y de sociedades o fideicomisos de aportación total de su patrimonio, de aquellas particularidades que pueden hacerse valer durante el Procedimiento Administrativo de Ejecución para efecto de lograr la extinción de los créditos fiscales, como son los casos de proposición de comprador por el embargado, el pago realizado por el postor de la calidad ofrecida en su postura, la adjudicación de bienes embargados a favor de la autoridad fiscal en el 60% del valor del avalúo; así como otras facilidades previstas en la ley que permiten la disminución en el pago de contribuciones, tales como la reducción gradual del impuesto sobre la renta para los contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal.

De igual manera, se hace un análisis de dos figuras jurídicas a las que todo contribuyente puede tener acceso para que la autoridad pueda dejar sin efectos las resoluciones que no se apeguen a las disposiciones fiscales, que son la revisión o reconsideración administrativa, así como la aclaración administrativa.

Además, para el pleno conocimiento y entendimiento del ejercicio de las diversas facultades de este Ombudsperson fiscal con relación a este tema, se presentan algunos de los casos emblemáticos en que **PRODECON**, a través de sus servicios gratuitos de Asesoría, Consulta Especializada, Quejas y Reclamaciones, y Representación Legal, ha logrado apoyar a los pagadores de impuestos en la búsqueda de alternativas de solución de las diversas problemáticas que se originan cuando se tiene a cargo una contingencia fiscal; como aquellos casos en que se ha obtenido que la autoridad fiscal revoque sus propias resoluciones a través de las cuales había determinado créditos fiscales derivados revisiones electrónicas, o cuando se ha conseguido que se valoren correctamente las pruebas con las cuales se demuestra la indispensabilidad de los gastos para efectos de acreditar el IVA, o al apoyar a contribuyentes para la cancelación de créditos fiscales, por insolvencia.

Destacamos que los casos que se explican en esta obra, evidencian la importancia del trabajo que realiza la Procuraduría, privilegiando el derecho de los contribuyentes a obtener certeza jurídica en aquellos casos en que las diversas leyes tributarias les brindan la oportunidad de extinguir obligaciones fiscales.

