

La desnaturalización jurídica del crédito fiscal

*Gerardo Freyre Fregoso**

El crédito fiscal fue introducido a nuestro sistema jurídico con el propósito de que el Estado pudiera hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales coactivamente y de manera efectiva; sin embargo, en los últimos años, esta figura jurídica ha sufrido considerables alteraciones en sus características y peculiaridades que había tenido en un principio, cambiando por completo su naturaleza jurídica y el fin perseguido con su creación, ya que el Estado, al percatarse de su efectividad, lo ha utilizado como un medio de pago respecto de otros adeudos de naturaleza distinta a la fiscal. En consecuencia, en diversas normas de nuestro sistema jurídico mexicano pueden encontrarse créditos fiscales, que si bien tienen tal denominación, cuentan con distinta naturaleza jurídica, dependiendo del ingreso que los origina.

Tax credit was introduced into our legal system so that the State could make effective complying with tax obligations efficiently and coactively. However, in the last years, this legal concept has suffered considerable alterations in its features and particularities. These alterations changed completely its legal nature and the purpose intended in its creation, because the State, noticing its effectiveness has used it as a means of payment regarding other debits with a nature different from taxes. In consequence, diverse rules from our Mexican Legal System may find tax credits which under such denomination count with a different legal nature depending on the income which cause them.

SUMARIO: Introducción. / 1. Clasificación de los créditos fiscales en el Código Fiscal de la Federación. / 2. Consecuencias jurídicas. / 3. Conclusiones. / 4. Bibliografía

Introducción

El crédito fiscal es una de las figuras jurídico-tributarias más relevantes e importantes de nuestro sistema tributario mexicano, en tanto que constituye un medio efectivo para el Estado que le permite recaudar percepciones o adeudos de los particulares en forma pronta y sin demasiadas complicaciones.

El crédito fiscal adquiere mayor relevancia, en tanto que, para hacerlo exigible basta que el Estado instaure el procedimiento administrativo de ejecución en contra del deudor tributario, sin necesidad de recurrir a otros medios que, seguramente, no se-

rían tan expeditos como el propio procedimiento económico coactivo.

En este sentido, el crédito fiscal fue introducido a nuestro sistema jurídico con el fin de que el Estado pueda hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales coactivamente y de manera efectiva; sin embargo, en los últimos años, esta figura jurídica ha sufrido considerables alteraciones en sus características y peculiaridades que había tenido en un principio, cambiando por completo su naturaleza jurídica y el fin perseguido con su creación, ya que, al percatarse de su efectividad, el Estado lo ha utilizado como medio de pago respecto de otros adeudos de naturaleza distinta a la fiscal.

Esto se ha podido realizar debido a las múltiples modificaciones sufridas por el artículo 4 del Código

* Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma Metropolitana, Abogado del Despacho Vera, Carvajal y Sosa, S. C.

Fiscal de la Federación, disposición que contiene el concepto y clasificación del crédito fiscal.

En un primer término, el crédito fiscal puede ser dividido en dos grandes rubros; el crédito fiscal en “sentido estricto” y crédito fiscal “administrativo”, en lo que toca a la primer categoría, es aquél que deriva de ingresos meramente fiscales, como las contribuciones y aprovechamientos; en cuanto a la segunda clasificación, se trata de aquellos créditos que nacen o que tienen su origen en ingresos no fiscales (sino de ingresos administrativos), tales como los que derivan de responsabilidades de servidores públicos y aquellos que son créditos fiscales por simple disposición legal.

El presente trabajo de investigación, tiene el propósito de reflexionar sobre la diversidad de créditos fiscales que se observan en la legislación nacional, por otra parte, se pretenden identificar las consecuencias jurídicas y, sobre todo, las repercusiones que se originan al extender las características y privilegios del crédito fiscal a ingresos no fiscales.

Mediante el presente análisis se pretenderá abordar el concepto del crédito fiscal de manera simple para, posteriormente, estudiar las diversas clases de créditos fiscales, así como sus respectivas características.

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La anterior definición es el concepto contenido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, el cual, por la ambigüedad y simpleza con las que fue redactado, crea confusión y no permite identificar con claridad la naturaleza jurídica del crédito fiscal.

Es decir, la definición anterior no precisa de manera clara lo que deberá entenderse por crédito fiscal, cuál es su naturaleza jurídica, cuáles son sus características y, menos aún, cuál es el momento de su nacimiento, exigibilidad y extinción.

Esta disposición jurídica se limita a efectuar una simple enunciación de los distintos tipos de créditos fiscales que se regulan en nuestro sistema jurídico, omitiendo precisar su definición o sus características generales.

Las diversas clases de créditos fiscales enumerados en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación gozan de una especial y muy particular naturaleza jurídica distintas entre sí, ya que nacen como consecuencia de situaciones completamente diferentes y derivan de diversos ingresos.

En primer término, se debe aclarar que no en todos los casos se puede considerar que estamos en presencia de créditos fiscales en sentido estricto, ya que en ocasiones, por la naturaleza jurídica que gozan, se les debe considerar como créditos administrativos, en virtud de que tienen su origen en adeudos a favor del Estado no fiscales, sino en ingresos administrativos.

En este orden de ideas, los créditos que derivan de contribuciones y aprovechamientos poseen naturaleza fiscal, en tanto que tienen su origen en adeudos fiscales y los créditos que provienen de responsabilidades de los servidores públicos, así como de “aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”, al derivar de adeudos no fiscales, sino administrativos, estamos en presencia de créditos administrativos.

Es inadmisibles para la teoría de la tributación incorporar como créditos fiscales los que tenga derecho a exigir el Estado de sus servidores públicos cuando deriven de responsabilidades, así como a los que la ley les de ese carácter. La única justificación de dicha situación se entiende solo desde el punto de vista de facilitar el cobro a través del procedimiento económico coactivo y evitar regulaciones distintas a las existentes para lograrlo.¹

No obstante, por diversos intereses ajenos a la teoría jurídica, los privilegios y cualidades del crédito fiscal se extendieran a ingresos del Estado no fiscales, provocando una desnaturalización de dicha figura jurídica, lo que trajo como consecuencia que se originaran diversas modalidades de créditos fiscales.

Como se dijo líneas arriba, en primer término los créditos fiscales, se pueden clasificar como créditos fiscales en sentido estricto y créditos fiscales administrativos, entendiéndose por los primeros a los créditos que deriven de contribuciones y sus accesorios y, por los segundos a aquellos que provengan de aprovechamientos, los que tenga derecho a exigir el Estado de sus servidores públicos cuando deriven

¹ Fernández Sagardi, Augusto, “Algunas Reflexiones sobre el Crédito Fiscal”, en *Revista de la Académica Mexicana de Derecho Fiscal* A. C., año III, núm. 9, México, 2000.

de responsabilidades, así como a los que la ley les de ese carácter.

Esta clasificación, no sólo distingue a los créditos fiscales tomando en cuenta los ingresos del Estado de donde se originan; además, su diferenciación radica en el momento en que nacen, en tanto que, como se verá mas adelante, el nacimiento del crédito fiscal depende del ingreso del que deriva.

1. Clasificación de los créditos fiscales en el Código Fiscal de la Federación

Una vez que se ha precisado que doctrinalmente existen dos clases distintas de créditos fiscales, fiscales en sentido estricto y administrativos, para efectos introductorios se hará un estudio de los diversos tipos de créditos fiscales que conforman estas dos grandes clasificaciones.

a) Créditos fiscales en sentido estricto

Contribuciones

Por contribución se entiende a todo ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir los gastos públicos.² De la fracción IV, del artículo 31 constitucional se advierte que es obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes”. De acuerdo a la norma constitucional, las contribuciones deben reunir los siguientes requisitos:

- Ser destinados al gasto público.
- Ser equitativas.
- Ser proporcionales.
- Estar determinadas en ley.

De estas características o elementos esenciales de las contribuciones se desprenden los siguientes principios generales.

Principio de reserva de ley. Este principio, de igual forma llamado de legalidad, se refiere a que toda contribución debe estar establecida forzosamente en ley, esto es, solo puede ser impuesta por el órgano legislativo competente en pleno ejercicio de sus funciones. No obstante, dicho principio tiene sus propias excepciones como cuando el Presidente de la República en términos del artículo 29 Constitucional, en uso de sus facultades extraordinarias, previa suspensión de garantías, puede establecer contribuciones sin necesidad de sujetarse a un proceso legislativo por parte del Congreso de la Unión.³

Principio de equidad. Este segundo principio al que deben sujetarse las contribuciones radica en que debe existir igualdad entre los sujetos pasivos. En efecto, dichos sujetos deben recibir un tratamiento idéntico en cuanto a la causación de la contribución. En este sentido, la contribución debe estar dirigida con generalidad, no deberá establecerse de manera específica limitándose solo a ciertas personas, sino a todas aquellas personas que incurran en la misma hipótesis normativa.⁴

Principio de proporcionalidad. Este principio se refiere a que los sujetos pasivos deben contribuir para los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva o económica. Debiéndose efectuar un estudio previo de dicha capacidad económica antes de establecer la contribución correspondiente.

La Corte ha interpretado el artículo 31, fracción IV constitucional, desarrollando a profundidad los principios en estudio, a través de la siguiente Jurisprudencia:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra

² Carrasco Iriarte Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2001, p. 145.

³ Arteaga Nava, Elisur, *Derecho Constitucional*, México, Oxford, University Press, 1999, pp. 132-133.

⁴ Carrasco Iriarte Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Harla, 1995, pp. 97-99.

parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cuál ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y

está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cuál fuere el pretexto con que pretende justificársele”.

Ahora bien, las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, según lo determina el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Impuestos

El impuesto es una obligación coactiva y sin contraprestación para efectuar una transmisión de valores económicos casi siempre en dinero y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos por un sujeto económico con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones en la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.⁵

El Código Fiscal de la Federación, artículo 2, fracción I, señala que los Impuestos “son las contribu-

⁵ Céspedes Hernández Juan José, Clase de “Economía Pública” 11 julio de 2002, Universidad Autónoma Metropolitana.

ciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Los impuestos, al tratarse de contribuciones constituyen ingresos del Estado que provocan el surgimiento de créditos fiscales, por lo que se podrá entablar el procedimiento económico coactivo en contra de los deudores, en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, el crédito fiscal derivado de impuestos nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, esto es, al momento en que se causa la contribución y, no así, al momento de su determinación por parte de la autoridad fiscal.

En este sentido, el crédito fiscal que deriva de impuestos surge, tan solo, con concretizar el hecho generador del impuesto, siendo innecesario que se emita un acto de autoridad en el que se determine en cantidad líquida el monto de dicho crédito.

Derechos

Los derechos, de igual forma, son contribuciones y se les puede definir como las contraprestaciones que se pagan por la prestación de un servicio público, prestado por el Estado o por sus organismos públicos descentralizados, o bien por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público.

Emilio Margain Manautou define a los derechos como la “prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”.⁶

Del Código Fiscal de la Federación, artículo 2, se desprende que los derechos son aquellas contribuciones establecidas en ley por uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La definición contenida en el Código Tributario, muestra que los derechos pueden ser susceptibles de clasificación en dos grupos, por un lado los derechos por la prestación de un servicio público, que son aquellas contribuciones que surgen por recibir la prestación de un servicio que presta el Estado o sus organismos públicos descentralizados en funciones de derecho público; por otra parte, también se puede hablar de derechos por el uso de bienes de dominio público, que son aquellas contribuciones que surgen con motivo de aprovechamientos de bienes de dominio público de la Nación.

Asimismo, el Estado o sus organismos públicos descentralizados otorgan el uso de un bien de dominio de la Nación o la prestación de un servicio público a cambio de una contraprestación, la que debe ser cubierta por el beneficiario. Esto es, el Estado otorga una prestación directa (individual y concreta) al particular o a otro órgano del Estado a cambio de un pago por dicha prestación (contraprestación), por lo tanto, el beneficio por el pago de dicha contribución será individual y concreto.

La omisión de pago de los derechos, trae como consecuencia, que la autoridad fiscal pueda, válidamente, determinar un crédito fiscal al deudor, y hacerlo exigible a través del procedimiento administrativo de ejecución; sin embargo, el crédito fiscal, al igual que en el caso de los impuestos, nace al momento en que se otorga el servicio público o se concede el permiso para explotar el bien de dominio público, sin ser necesario, que la autoridad administrativa, mediante un acto de autoridad, lo determine en cantidad líquida.

Aportaciones de seguridad social

Las aportaciones de seguridad social son otro tipo de contribuciones a las que se les puede definir como las cantidades que periódicamente deben pagarse a un Organismo Descentralizado, para que cumpla, de manera sustitutiva, con las obligaciones que la ley pone a cargo de los patrones.⁷

Las aportaciones de seguridad social se crean con el objeto de que el patrón cumpla con sus obligaciones con respecto de sus trabajadores de forma indirecta, esto es, el Estado, a través de un organismo público descentralizado, cumple con determinadas

⁶ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, México, Porrúa, 1997, pp. 32-33.

⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2002, pp. 143-145.

obligaciones del patrón de forma sustitutiva, a cambio del pago que realice el mismo patrón.

El pago que está obligado a realizar el patrón es una aportación de seguridad social y lo hace con el propósito de que el organismo público descentralizado cumpla con sus obligaciones, con respecto a sus trabajadores, establecidas en ley.

Este tipo de contribuciones se encuentran a cargo de dos personas, por un lado las que se encuentran sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas en ley (patrón), y por el otro, las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social prestados por el Estado (los trabajadores) aunque, estos últimos, en una proporción menor, en atención con su capacidad contributiva.

La obligación de determinar y enterar aportaciones de seguridad social surge cuando el patrón contrata al trabajador; en este sentido, el derecho de percibir dichos ingresos por parte del organismo descentralizado, nace al momento en que se constituye la relación laboral; por lo tanto, dicho adeudo adquiere la naturaleza de crédito fiscal sin la necesidad de que la autoridad administrativa lo determine, mediante un acto de autoridad.

Contribuciones de mejoras

El Código Fiscal de la Federación señala que la contribución de mejoras proviene del beneficio económico directo que obtienen las personas, ya sean físicas o morales, por la realización de una obra pública.

Sergio Francisco de la Garza, afirma que: “las contribuciones de mejoras encuadran en la clasificación de las contribuciones especiales, definiéndolas como la prestación en dinero o en especie, legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio o ventaja especial por la realización de una obra pública (contribuciones de mejoras) o que provocan, con su actividad, un gasto público especial (contribuciones por gasto).”⁸

Las contribuciones de mejoras son cantidades o adeudos originados como consecuencia de la realización de una obra pública que eleva el valor de un bien propiedad de un particular. Esto es, se deben configurar dos situaciones, por una parte llevar a cabo una obra pública y por el otro, el incremento de valor de un determinado bien como consecuencia de la realización de dicha obra pública.

El mismo autor continua afirmando que la contribución de mejora contiene determinados elementos esenciales para considerarla como tal, los cuáles consisten en:

- Una actuación o actividad estatal : *una obra pública*;
- Una situación consecuente: *aumento de valor de un bien*, y
- Un nexo de causa-efecto.

Si alguno de los elementos falta no se concretaría el hecho generador, consecuentemente el crédito fiscal no podría originarse.

Ahora bien, a pesar de que el sujeto pasivo de la contribución de mejora es el particular propietario del bien inmueble, quien realiza el hecho generador es el Estado, en la mayoría de los casos un Municipio, toda vez que al realizar la obra pública beneficiando al particular y causando un incremento en su patrimonio, materializa la hipótesis legal.

En este sentido, no existe consentimiento ni intención alguna por parte del particular para causar la contribución de mejora, ni es consecuencia de la realización de un hecho propio, sino que surge de la actividad de un tercero, lo que podría considerarse violatorio de nuestra constitución.

Por último, al igual que las demás, las contribuciones, las contribuciones de mejoras son constitutivas del crédito fiscal y, en este sentido, su exigibilidad puede ser llevada a cabo a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo, en este tipo de contribuciones no basta con que se realice el hecho generador; esto es, no es admisible aceptar que el crédito fiscal nace en el momento en que la Administración Pública realiza la obra, ni cuando el bien del particular experimenta un incremento en su valor; sino, por el contrario, el crédito fiscal se constituye en el momento en que la autoridad demandada lo determina en cantidad líquida, ya que por la naturaleza misma de la contribución, es imposible identificar el beneficio obtenido por el particular, antes de la liquidación por parte de la autoridad administrativa.

El nacimiento del crédito fiscal derivado de contribuciones de mejoras se encuentra condicionado a la determinación que, la propia autoridad administrativa, realice en cantidad líquida; contrariamente en lo que toca a las demás contribuciones, en las cuales, no hay necesidad de una determinación como requisito de nacimiento del crédito fiscal.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 153-156.

b) Créditos fiscales administrativos

Aprovechamientos

Los aprovechamientos, al igual que las contribuciones, son adeudos a favor del Estado constitutivos de créditos fiscales en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación; se entiende por aprovechamientos a todos aquellos ingresos que percibe el Estado a través de sus organismos descentralizados o sus empresas de participación estatal o por el Estado mismo, provenientes de los financiamientos que éste realice en funciones de Derecho Público.⁹

Los aprovechamientos son ingresos derivados de derecho público, en virtud de que el Estado los recibe de los particulares, es decir, no provienen del patrimonio del Estado, contrariamente al caso de las contribuciones.

Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, según se desprende del artículo 3 del Código Fiscal de la Federación. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del citado Código Tributario, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su misma naturaleza.

En este sentido, se debe destacar que la única cualidad que distingue a los aprovechamientos y las contribuciones, es la denominación que se haga al respecto en la legislación, ya que técnicamente no hay diferencia alguna en sus elementos legales.

Anualmente la Ley de Ingresos de la Federación contiene los aprovechamientos que se recaudarán durante el siguiente ejercicio fiscal, señalando los distintos aprovechamientos que el Estado percibirá, de los cuales destacan los siguientes:

- Multas.
- Indemnizaciones.
- Reintegros.
- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de la leyes locales sobre herencia y legado expedidas de acuerdo con la Federación.

- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la federación.
- Aportaciones de los Estados, municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.
- Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la federación.
- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y otras obras públicas.
- Cuotas compensatorias.

Ahora bien, los aprovechamientos, al igual que las contribuciones, son ingresos constitutivos de créditos fiscales, en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, en el caso de los aprovechamientos, debe existir una determinación por parte de la autoridad administrativa para que pueda originarse el crédito fiscal.

En efecto el crédito fiscal que deriva de aprovechamientos necesariamente debe ser determinado por la autoridad administrativa, en tanto que, es imposible para el particular conocer el monto del mismo sin la determinación.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 168-170.

Por ejemplo, si un particular comete una infracción administrativa que amerita la imposición de una multa, la autoridad administrativa, entre otras cosas, debe estudiar diversas agravantes y atenuantes, realizar un estudio lógico-jurídico de las causas y circunstancias que se originaron alrededor de la comisión de la infracción y, finalmente, mediante un acto de autoridad, se deberá determinar la multa en cantidad líquida.

En este sentido, el crédito fiscal, en lo que toca a las multas y a los aprovechamientos en general, forzosamente debe ser determinado por la autoridad administrativa, en tanto que, no es posible, para el particular, conocer el monto del mismo, en consecuencia antes de la determinación, el Estado, no tiene derecho a percibir dicho ingreso.

Por lo tanto, los aprovechamientos deben estar determinados en cantidad líquida mediante un acto de autoridad administrativa para que puedan constituirse en créditos fiscales.

Responsabilidades de los servidores públicos o particulares

En términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que tenga derecho a percibir el Estado provenientes de responsabilidades de los servidores públicos o de los particulares constituyen créditos fiscales.

Tal disposición, no hace distinción alguna entre el tipo de responsabilidad que da origen al crédito fiscal, por lo que debe entenderse que todas las responsabilidades en que puedan incurrir los servidores públicos, son constitutivas de créditos fiscales.

La doctrina mexicana ha distinguido varias clases de responsabilidad en la que pueden incurrir los servidores públicos, entre las mismas se encuentran la responsabilidad civil o patrimonial, la responsabilidad penal, responsabilidad política y la responsabilidad administrativa.¹⁰

El Poder Judicial Federal ha señalado las modalidades que se derivan de la responsabilidad de los servidores públicos, interpretando los artículos 108 al 114 de nuestra Constitución, mediante la siguiente tesis jurisprudencial:

“RESPONSABILIDADES DE SERVIDORES PÚBLICOS. SUS MODALIDADES DE ACUERDO CON EL TÍTULO CUARTO CONSTITUCIONAL. De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 108 al 114 de la Constitución Federal, el sistema de responsabilidades de los servidores públicos se conforma por cuatro vertientes: A).- La responsabilidad política para ciertas categorías de servidores públicos de alto rango, por la comisión de actos u omisiones que redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales o de su buen despacho; B).- La responsabilidad penal para los servidores públicos que incurran en delito; C).- La responsabilidad administrativa para los que falten a la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en la función pública, y D).- La responsabilidad civil para los servidores públicos que con su actuación ilícita causen daños patrimoniales. Por lo demás, el sistema descansa en un principio de autonomía, conforme al cuál para cada tipo de responsabilidad se instituyen órganos, procedimientos, supuestos y sanciones propias, aunque algunas de éstas coincidan desde el punto de vista material, como ocurre tratándose de las sanciones económicas aplicables tanto a la responsabilidad política, a la administrativa o penal, así como la inhabilitación prevista para las dos primeras, de modo que un servidor público puede ser sujeto de varias responsabilidades y, por lo mismo, susceptible de ser sancionado en diferentes vías y con distintas sanciones.”

Amparo en revisión 237/94. Federico Vera Copca y otro. 23 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el quince de abril en curso, aprobó, con el número LX/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a quince de abril de mil novecientos noventa y seis.

La **responsabilidad penal** surge cuando los servidores públicos lesionan valores protegidos por las leyes penales, siendo aplicables las leyes sustantivas y adjetivas en materia penal, y dando como resultado la imposición de una pena.

Dicha responsabilidad da origen a créditos fiscales, toda vez que tanto la multa penal, que se imponga a un servidor público cuando en sus funciones cometió un delito, como el abandono y el decomiso

¹⁰ Delgadillo, Luis Humberto, *El sistema de responsabilidades de los servidores públicos*, México, Porrúa, 1994, pp. 13-15.

de bienes, pueden tener la naturaleza de créditos fiscales, en consecuencia, hacer exigible su pago a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Lo anterior, en virtud de que dichas penas pueden ser determinables en dinero y se trata de ingresos que el Estado tiene derecho a percibir.

Debe aclararse que la responsabilidad penal consistirá en crédito fiscal, sólo en el caso de que el Estado sea el beneficiario de dichos ingresos, ya que, cuando un particular es tal beneficiario, por obvias razones, no podrá instaurar el procedimiento administrativo de ejecución.

Dispone al artículo 22 constitucional que

“Artículo 22. No se considerara confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco se considerara confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuáles éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

No se considerará confiscación la aplicación a favor del estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables. La autoridad judicial resolverá que se apliquen en favor del estado los bienes que hayan sido asegurados con motivo de una investigación o proceso que se sigan por delitos de delincuencia organizada, cuando se ponga fin a dicha investigación o proceso, sin que haya un pronunciamiento sobre los bienes asegurados. La resolución judicial se dictara previo procedimiento en el que se otorgue audiencia a terceros y se acredite plenamente el cuerpo del delito previsto por la ley como de delincuencia organizada, siempre y cuando se trate de bienes respecto de los cuáles el inculcado en la investigación o proceso citados haya sido poseedor, propietario o se haya conducido como tales, independientemente de que hubieran sido transferidos a terceros, salvo que estos acrediten que son poseedores o adquirentes de buena fe...”

Ahora bien, cuando un servidor público realiza funciones de gobierno y dirección en el Estado y, estas funciones, afectan intereses públicos funda-

mentales o el buen despacho de los asuntos, dan lugar a la responsabilidad política.¹¹

Este tipo de responsabilidad trae como consecuencia que el servidor público sea sujeto a juicio político o declaración de procedencia, en los términos de los artículos 110 y 111 de la Constitución, respectivamente.

En este sentido, la responsabilidad política no es generadora del crédito fiscal, ya que la sanción no es cuantificable en dinero y, en consecuencia no constituye un ingreso que tenga derecho a percibir el Estado; por lo tanto, su estudio queda excluido en el presente trabajo.

La **responsabilidad administrativa** surge cuando, en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, los servidores públicos incumplen con las obligaciones que su estatuto les impone para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el ejercicio de la función pública.

Los créditos fiscales derivados de la responsabilidad administrativa, se originan de un hecho ilícito y no así de un hecho lícito (hecho generador), en virtud de que el crédito fiscal constituye una medida de corrección disciplinaria que consiste en una sanción pecuniaria para el servidor público.

El servidor público es responsable administrativamente cuando incumple las obligaciones contenidas tanto en el Título Cuarto de la Constitución, denominado “De las responsabilidades de los servidores públicos”, como en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

El artículo 113 de la Constitución Federal señala que todo servidor público debe conducirse en términos de la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones.

Además, determina que las sanciones que se podrán imponer al servidor público responsable consistirán en la suspensión, destitución e inhabilitación, así como en sanciones económicas; éstas últimas, deberán establecerse de acuerdo con los beneficios económicos obtenidos por el responsable y con los daños y perjuicios patrimoniales causados por sus actos u omisiones, la cual no podrá exceder de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados.

¹¹ Delgadillo, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 16-27.

De las posibles sanciones que se podrán imponer a los servidores públicos, únicamente las económicas serán constitutivas de créditos fiscales, ya que las demás, por su misma naturaleza, no son ingresos que el Estado tenga derecho a percibir.

Los representantes de elección popular, los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal y, en general, toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores del Instituto Federal Electoral, que no cumplan debidamente con sus obligaciones en el desempeño de sus funciones, en términos del artículo 108 constitucional, incurrirán en responsabilidad administrativa.

Los servidores públicos que incurran en responsabilidad administrativa podrán ser sancionados económicamente por la autoridad competente, esta sanción económica constituye una medida de corrección disciplinaria para los servidores públicos, con el fin de evitar prácticas comunes y restablecer el Estado de Derecho violentado por la falta.

En este sentido, el crédito fiscal derivado de responsabilidad administrativa consiste en una sanción económica que se impone al servidor público, mediante la cual el Estado no pretende recuperar el perjuicio sufrido con el indebido manejo de los recursos federales, como ocurre en la responsabilidad patrimonial, sino, como ya se mencionó, se trata de una medida disciplinaria.

Finalmente, la sanción económica que se imponga al servidor público que incurra en responsabilidad administrativa, al tratarse de una ingreso al que tenga derecho a percibir el Estado, tiene la naturaleza de crédito fiscal, en tal virtud, puede ser ejecutado su pago mediante el procedimiento económico coactivo.

La **responsabilidad patrimonial o civil** del servidor público surge cuando, en uso de sus funciones, el servidor público comete un daño o un menoscabo al patrimonio del Estado o de un particular.

Por responsabilidad patrimonial se entiende aquella responsabilidad que surge cuando, en uso de sus funciones, el servidor público irroga un daño o un menoscabo al patrimonio de un particular o del mismo Estado, quedando obligado a reparar el daño.¹²

Al igual que la responsabilidad penal y administrativa, la responsabilidad patrimonial surge por la comisión de un hecho ilícito por parte de un servidor público, ya sea por acción u omisión, el cual ha ocasionado un menoscabo al patrimonio del Estado o al de un particular.

Para efectos del presente estudio, la responsabilidad patrimonial se dividirá en dos categorías; la primera "Responsabilidad patrimonial de carácter civil", que surge cuando hay una afectación el patrimonio de un particular y, la segunda, "Responsabilidad patrimonial administrativa", la que deriva como consecuencia del menoscabo sufrido al patrimonio del Estado o al erario público.

La **responsabilidad patrimonial de carácter civil** se encuentra regulada por un régimen de derecho privado como lo es el Código Civil, en tanto que se trata de una afectación ocasionada por un particular al patrimonio de otro particular, o bien, por un servidor público, en uso de sus funciones, a un particular.

En este tipo de responsabilidad patrimonial, el Estado es considerado como un particular, en tanto, el perjudicado, para poder obtener el pago del menoscabo sufrido en su patrimonio, debe instaurar una demanda civil en contra del responsable directo (servidor público) o solidario (Estado), según sea el caso.

La responsabilidad patrimonial de carácter civil tiene su fundamento en el artículo 1927 del Código Civil Federal; no obstante, debido a la problemática señalada en párrafos anteriores, a partir del 01 de enero del año 2004, entró en vigor la reforma al artículo 113 de la Constitución, consistente en la adición de un segundo párrafo a dicho numeral incorporando la responsabilidad patrimonial del Estado a la materia administrativa.¹³

Sin embargo, el Congreso de la Unión aun no ha emitido la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, la cual, por supuesto, facilitará el cobro de los daños que cause el Estado y sus servidores públicos.

La responsabilidad patrimonial de carácter civil, al estar incorporada al régimen del derecho civil y, al tener que instaurar una demanda de carácter civil, no origina créditos fiscales, en tal virtud su estudio quedará excluido en el presente trabajo.

Por otra parte, como se mencionó, existe otro tipo de responsabilidad patrimonial, la cual surge cuando el Estado sufre una afectación en su patrimonio,

¹² Miguel Pérez López, clase "Derecho Procesal Administrativo" noviembre, 2002, Universidad Autónoma Metropolitana.

¹³ Reforma publicada en el *Diario Oficial* de la Federación el 27 de junio del 2002.

a ésta, para efectos del presente estudio, se le denominará como “**responsabilidad patrimonial administrativa**”.

Este tipo de responsabilidad patrimonial puede ser imputable tanto a servidores públicos como a particulares y tiene su origen cuando se causa un menoscabo al Erario Público o cuando se obtiene un beneficio económico como consecuencia del uso indebido de los recursos del Estado.

La responsabilidad patrimonial de carácter administrativo, origina la determinación de créditos fiscales, en su mayoría a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; sin embargo, en el presente caso, éste constituye un medio de indemnizar el Estado por el perjuicio causado a su patrimonio.

En efecto, se trata de una indemnización a favor del Estado consecuencia del indebido manejo de los recursos públicos por parte de los servidores públicos o de los particulares. Debe precisarse que, el crédito fiscal que deriva de la responsabilidad patrimonial de carácter administrativo no es una sanción económica o una multa, sino se trata de un resarcimiento del daño ocasionado al Estado.

Este tipo de responsabilidad patrimonial tiene su fundamento legal, en diversas leyes que facultan al Estado para realizar investigaciones y, en su caso, determinar créditos fiscales para resarcir el daño que se genere como consecuencia del indebido manejo de los recursos federales.

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación

La Ley del Servicio de Tesorería de la Federación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para realizar visitas de inspección y, en su caso, determinar los créditos fiscales, en términos del artículo 2 de dicho ordenamiento.

En este sentido, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al llevar a cabo la práctica de visitas de inspección y las auditorías correspondientes, advierte que se ha causado un perjuicio al erario público federal como consecuencia de la violación a las disposiciones legales correspondientes, podrá imponer tanto sanciones administrativas, como la determinación del daño causado.

En efecto, la Secretaría podrá cuantificar el daño causado al patrimonio del Estado o al erario público federal y determinarlo en cantidad líquida a efecto de que se resarza el menoscabo, dicha cantidad tiene la naturaleza de crédito fiscal en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, conse-

cuentemente se podrá iniciar el procedimiento económico coactivo en contra de los responsables para hacer efectivo dicho pago.

Como se mencionó en párrafos anteriores, este tipo de crédito fiscal no constituye sanción alguna, sino que, se trata de una cuantificación del daño causado al patrimonio del Estado, en este sentido, la autoridad administrativa competente, a su vez, podrá imponer la multa, pena o sanción que considere pertinente; en tanto que, no se está sancionando al servidor público en dos ocasiones por el mismo acto ilícito cometido.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la cuantificación de los daños patrimoniales causados por el responsable, con el objeto de resarcir el menoscabo patrimonial.

Dicha dependencia realizará las auditorías e investigaciones pertinentes con el fin de verificar el debido cumplimiento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y, si llegara a encontrar algún daño o perjuicio estimable en dinero que sufra la Hacienda Pública Federal o el patrimonio de cualquier entidad de la administración pública paraestatal, por actos u omisiones que les sean imputables a los servidores públicos o demás funcionarios obligados, fincará responsabilidad patrimonial a los responsables determinando un crédito fiscal con fines indemnizatorios.

Al igual que en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, los créditos fiscales que determine la autoridad hacendaria en términos de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, tendrán el objetivo de resarcir el daño causado y no constituirán sanciones administrativas. En este sentido, la autoridad administrativa competente podrá, válidamente, imponer la multa o pena que corresponda.

Al igual que en los demás créditos fiscales, la autoridad administrativa podrá instaurar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el pago de la responsabilidad patrimonial.

Ley de Fiscalización de la Federación

La Cámara de Diputados, a través de la Auditoría Superior de la Federación, se encargará de la fisca-

lización del manejo, la custodia y aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los Entes Públicos Federales, así como el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, de igual forma, fiscalizará los recursos federales que ejerzan las entidades federativas, los municipios y los particulares.

La Auditoría tiene su fundamento en el artículo 79 constitucional, y se encuentra facultada para determinar los daños y perjuicios que se afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente, a los responsables, las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes, así como promover ante las autoridades competentes la investigación de otras responsabilidades que se pudieran originar.

En este sentido, en caso de que se advierta la existencia de otro tipo de responsabilidad (penal o administrativa), la Auditoría tendrá la facultad de promover las acciones correspondientes y presentar las denuncias o querellas, según sea el caso, ante la autoridad administrativa competente.

La determinación del daño patrimonial por parte de la Auditoría tendrá el carácter de crédito fiscal en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, en tal sentido, podrá ser ejecutado por la autoridad fiscal a través del procedimiento económico coactivo.

Al igual que en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, el crédito fiscal que determine la Auditoría Superior de la Federación, tendrá el propósito de reparar el daño causado y no constituye una sanción económica o una multa, siendo viable la imposición de una medida correctiva de carácter administrativo o la determinación de una pena al servidor público.

Se puede concluir que el crédito fiscal que deriva de responsabilidades de los servidores públicos tiene dos orígenes y causas, por un lado, surge como consecuencia de la imposición de sanciones económicas o multas, las cuales tienen como propósito ser una medida de corrección disciplinaria (responsabilidad administrativa) y, por otro lado, los que también nacen por la comisión de un hecho ilícito, pero tienen el objetivo de reparar el menoscabo sufrido al Erario Público Federal (responsabilidad patrimonial).

En esta materia, el crédito fiscal nace al momento de su determinación en cantidad líquida, ya que, por su misma naturaleza, es imposible conocer el

monto del mismo y, en consecuencia el Derecho del Estado a percibir el ingreso no ha nacido.

Por disposición de la ley

Como se estudió en los apartados anteriores, existen créditos fiscales derivados de contribuciones, de aprovechamientos y de responsabilidades de los servidores públicos. Sin embargo, de igual forma, existen créditos fiscales que son considerados como tales por simple disposición de la ley.

En efecto, este tipo de créditos fiscales son ingresos que tiene derecho a percibir el Estado que no cuentan con la naturaleza de aprovechamientos, contribuciones o responsabilidades de servidores públicos, pero, por mandato de ley, gozan de dicha cualidad, como los capitales constitutivos.

Los capitales constitutivos surgen como consecuencia de la omisión del cumplimiento de las obligaciones de seguridad social que un patrón tiene hacia sus trabajadores y, debido a dicha omisión, se causan daños y perjuicios al Instituto Mexicano del Seguro Social, al atender a tales trabajadores.

El artículo 23 del Reglamento para el pago de cuotas del Seguro Social dispone que el patrón es responsable de los daños y perjuicios que se causen al trabajador o a sus beneficiarios, cuando por incumplimiento de la obligación de inscribirlo, avisar los salarios reales o los cambios de estos, no pudieran otorgarse las prestaciones de los seguros que correspondan en el régimen obligatorio del seguro social, o bien cuando por dicho incumplimiento las prestaciones en dinero a que tengan derecho se vean disminuidas en su cuantía.

En este sentido, en caso de que el Instituto Mexicano del Seguro Social atienda a trabajadores que no se encuentran inscritos ante el propio Instituto, determinará en cantidad líquida los capitales constitutivos a cargo del patrón, conforme a los elementos establecidos en la propia Ley del Seguro Social.

Los capitales constitutivos, según lo dispone el artículo 71 de la Ley del Seguro Social, se integran con el importe de alguna o algunas de las siguientes prestaciones:

- Asistencia médica.
- Hospitalización.
- Medicamentos y material de curación.
- Servicios auxiliares de diagnóstico y tratamiento.
- Intervenciones quirúrgicas.

- Aparatos de prótesis y ortopedia.
- Gastos de traslado del trabajador accidentado y pago de sus viáticos.
- Subsidios pagados.
- Gastos de funeral.
- Indemnizaciones globales en sustitución de la pensión.
- Valor actual de la pensión, que se calcula a la fecha del siniestro.
- 5% del importe de los gastos de administración.

Como se ha venido precisando, los capitales constitutivos, no son aprovechamientos, contribuciones y no derivan de responsabilidades de los servidores públicos; sin embargo, gozan de la naturaleza de crédito fiscal, en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, en este sentido, para su cobro, la autoridad fiscal podrá instaurar el procedimiento administrativo de ejecución.

Al igual que en el caso de los aprovechamientos y en las responsabilidades de los servidores públicos, los créditos fiscales que derivan de la imposición de un capital constitutivo, surgen hasta el momento en que se determina en cantidad líquida.

2. Consecuencias jurídicas

El Estado, no importando su naturaleza, otorga la calidad de crédito fiscal a cualquier ingreso que tenga derecho a percibir, ignorando las consecuencias jurídicas que con esto ocasiona.

La figura del crédito fiscal, como se mencionó al principio del presente trabajo, ha sido desnaturalizada, debido a la incorporación de ingresos del Estado no fiscales. Esto, como consecuencia de la eficacia, prontitud y facilidad existentes para su cobro.

Existen créditos fiscales que nacen de hechos lícitos e ilícitos, alguno son autodeterminables, otros deben ser determinados por la autoridad administrativa, unos sirven para resarcir un daño patrimonial y otros se utilizan como medida de corrección disciplinaria.

El momento de nacimiento de los créditos fiscales es distinto dependiendo del ingreso del que derivan; por ejemplo, tratándose de impuestos nacen desde el momento de su causación; no obstante, tratándose de responsabilidad de servidores públicos, el crédito fiscal, nace hasta el momento en que la

misma autoridad administrativa lo determina y, no así, en el momento en que se cometió el hecho ilícito.

Esto trae como consecuencia, que los efectos, privilegios y cualidades del crédito fiscal, surgen en distintos momentos, dependiendo la causa del motivo de su origen.

En este orden de ideas, los privilegios de prelación en su pago, el cómputo de su prescripción y el momento de poder instaurar el procedimiento administrativo de ejecución, entre otros aspectos, son distintos dependiendo del crédito fiscal que se trate.

La consecuencias anteriores muestran claramente lo relevante y trascendente que resulta desvirtuar la naturaleza jurídica de las instituciones jurídicas y, en especial, la del crédito fiscal que, sin lugar a dudas, se trata de una de las figuras tributarias más importantes en nuestro sistema jurídico mexicano.

3. Conclusiones

1. El crédito fiscal es susceptible de clasificación tomando en cuenta los ingresos del Estado que lo originan.
2. Se ha desnaturalizado la figura jurídica del crédito fiscal, teniendo su origen en ingresos fiscales y administrativos.
3. Los privilegios, características, cualidades y el momento de prescripción del crédito fiscal se originan en momentos distintos, dependiendo del ingreso que lo originó.
4. Resulta necesario hacer una mejor regulación legislativa del crédito fiscal en el Código Fiscal de la Federación, evitando que se siga desnaturalizando dicha figura jurídica.

4. Bibliografía

- ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, México, Oxford, University Press, 1999.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2001.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 1996.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2002.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México Porrúa, 1998.

Diccionario de Derecho Constitucional, México, Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2002.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, México, Porrúa, 1997.

Publicaciones y revistas:

ARREOLA ORTIZ, Leopoldo Ronaldo, “El concepto de Crédito Fiscal”, *Revista Memoria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México*, núm. 14, enero-junio, 1997, México.

FERNÁNDEZ SAGUARDI, Augusto; “La Obligación Tributaria; Un recordatorio y su aparente abandono conceptual en el derecho positivo mexicano”; *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Cincuenta Años, t. III.

FERNÁNDEZ SAGUARDI, Augusto; “Algunas Reflexiones sobre el Crédito Fiscal”; *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, A. C.

TERÁN CONTRERAS, Juan Manuel, “Seguridad Jurídica ante la cancelación de créditos fiscales”, Ale-

gatos 52, *Revista del Departamento de Derecho de la Universidad Autónoma Metropolitana*, 2002.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2002

Código Penal Federal

Código Civil Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Fiscal de la Federación

Ley de Ingresos de la Federación de 2003

Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal

Ley de Fiscalización de la Federación

Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, 2002

Ley del Seguro Social

Reglamento para el pago de cuotas del Seguro Social

IUS, 2002.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa