

Unidad 12

- Extinción de la obligación fiscal

“La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. “

1. FORMAS DE EXTINCIÓN

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación.

2. EL PAGO

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal y, en palabras de De la Garza, es "el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo". El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

Coincidimos con Margáin al distinguir diversas clases de pago, a saber: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

- a) Pago liso y llano. Es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda. El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que efectúa el entero, quien, desde luego, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente; surge entonces una obligación de reembolso a cargo del fisco, regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o sea, surge una obligación en la cual el acreedor o sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.
- b) Pago en garantía. Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley. Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía.
- c) Pago bajo protesta. Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

- d) En México, el Código Fiscal de la Federación de 1966 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía "Podrá hacerse el pago de créditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento."
- e) El actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, pero dos disposiciones del artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta. El segundo párrafo del artículo 22 mencionado prevé que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en el cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente; el cuarto párrafo del mismo artículo establece que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

Decimos que hay reconocimiento parcial del pago bajo protesta porque las dos disposiciones del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación antes mencionadas únicamente se refieren al caso de pago de un crédito determinado por la autoridad cuando hay inconformidad con el mismo y se hacen valer los medios de defensa legalmente establecidos, pero no prevén la hipótesis de inconformidad con un crédito autodeterminable respecto del cual también se hagan valer los medios de defensa legalmente establecidos, como si lo hacía el Código anterior.

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

- f) Del Pago provisional. Es el que deriva de una autodeterminación, Sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este paso, el contribuyente durante su ejercicio, fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará, su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el real cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su y favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como ejemplo de este tipo de pago tenemos al previsto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- g) Pago definitivo. Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuanta de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta aceptando, en principio, que el pago es correcto. La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no solo en relación con este pago, sino en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo que comentamos. Ejemplos de este tipo de pago los tenemos en los artículos 13 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- h) Pago de anticipos. Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tornará, en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta. Como ejemplo podemos citar al pago previsto por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- i) Pago extemporáneo. Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.

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

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

Se sostiene que el pago de la obligación también puede hacerse con timbres, fajillas, marbetes y otros signos semejantes que expide la autoridad hacendaria, sin

embargo, considerarnos que el tributo no se paga con esos timbres, marbetes, etcétera, sino que se paga en efectivo, aun antes de que nazca la obligación fiscal % esos objetos únicamente sirven para acreditar el pago efectuado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD

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

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

Como dice Margáin, si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

Existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio. Una corriente considera que el término debe empezar a correr a partir del momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción. La otra corriente considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continúa.

Se considera que la primera corriente no es de aceptarse ya que ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no contaría el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley y no debe perderse de vista que la autoridad tiene a su alcance un buen número de medios para llegar al conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la senda corriente es la acertada y eminentemente jurídica.

En términos generales, la legislación fiscal mexicana ha adoptado la segunda corriente. El segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido". Las leyes fiscales de las entidades federativas tienen disposiciones análogas.

No hay regla general para establecer cuál debe ser el plazo para la prescripción, por lo que varía de un Estado a otro según las políticas de cada uno. En México el plazo legal para que opere la prescripción es de cinco años, como se desprende del primer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que "El crédito fiscal se extingue por prescripción en término de cinco años".

El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo. Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la

prestación. La hipótesis de la interrupción del plazo prescriptorio está prevista en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Consideramos que el plazo prescriptorio también podría suspenderse. La suspensión ocurriría si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que la suspendió.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre en favor del fisco, el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que *"La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal"*.

En ocasiones, puede darse el caso de la renuncia a la prescripción ganada. En el Derecho Privado Mexicano, que se aplica supletoriamente al Derecho Fiscal, el artículo 1142 del Código Civil para el Distrito Federal nos dice que la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulte de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido. La última parte es la que nos interesa, pues en ocasiones, la autoridad hacendaria, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción, requiere al contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal respectiva, o bien, notifica al contribuyente un crédito fiscal generado más de cinco años atrás. En el primer caso, es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento es únicamente para no incurrir en desobediencia, es decir, que no está renunciando a la prescripción ganada. En el segundo caso, muchas veces el contribuyente no se inconforma oportunamente en contra del crédito fiscal que se le pretenda exigir no obstante que han transcurrido más de cinco años. En ambos casos, ocurre que tácitamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor, de modo que, volviendo al primer caso, la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias de impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación.

Sobre este tema, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación emitió la siguiente jurisprudencia:

PRESCRIPCIÓN. LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DE DECLARACIONES DEFINITIVAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS PRESCRITOS IMPLICA RENUNCIA TÁCITA A DICHO BENEFICIO.

"Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a periodos prescritos es un hecho que implica una

renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente No.1916/54, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a periodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción definitiva consumada este argumento solo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención de la autoridad requirente, hicieran la salvedad de que cumplan con lo ordenado sin perjuicio de la prescripción consumada, lo que no se hizo en los casos a que no se refieren los juicios antes citados.”

Resolución del Pleno de 23 de octubre de 1957.

Resoluciones contradictorias de los juicios 1345/54 1916/54.

Sentencias del pleno 1949 al primer semestre de 1959. Tomo I. P. 562.

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

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

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

obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad. y que, sin embargo, no se han extinguido porque no lea operado la prescripción.

En síntesis, podemos decir que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaría para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sanciona las infracciones cometidas.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es. de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

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

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

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Por lo que se refiere a la suspensión del plazo de la caducidad, sólo puede ocurrir cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

4. LA COMPENSACIÓN

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

Es requisito indispensable para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho.

En México se admite a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

El artículo 23 citado prohíbe compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

Según el precepto legal en comentario, las autoridades fiscales también pueden efectuar la compensación de las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos, los adeudos, sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos del artículo 22 del mismo Código, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada, caso en el cual se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

5. LA CONDONACIÓN

Al hablar del sujeto activo señalamos que la principal atribución del Estado en el campo impositivo es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y que esta atribución es irrenunciable, salvo en casos excepcionales en que se presenten situaciones

extraordinarias. La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendarla para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.

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

En virtud de que la facultad que comentamos permite a la autoridad hacendaría declarar extinguidos créditos fiscales, la condonación opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino también en el campo de las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas, En este Caso la condonación no es la solución leal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el. cumplimiento de la obligación fiscal., cuando esa. exigencia no es conveniente por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida. económica del Estado: sino que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones, habida cuenta de la situación especial del infractor.

En materia de multas, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que dispone que la Secretaría de hacienda Crédito Público podrá condenar las multas peor infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, Dispone también este precepto que sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

La condonación puede ser parcial o total: En el caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, a que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y pudría considerase como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaría. En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en. forma general como en forma individual; esto último en virtud de que, como y a hemos dicho, la condonación de multas tiene corno finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor. Por todo lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

6. LA CANCELACIÓN

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

La ley fiscal mexicana tiene esta orientación como se observa en el artículo 146 del código fiscal de la federación que establece que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.