

39
2ej



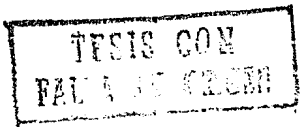
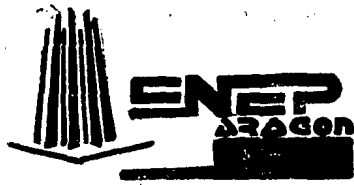
Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON

El Carácter Obligatorio para el Pago de los
Impuestos y los Medios de que se vale el
Estado para su Cumplimiento

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JOSE MARTIN BELTRAN MARTINEZ

Asesor: LIC. YULIC BARRIENTOS SOLIS





UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

"EL CARACTER OBLIGATORIO PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS Y LOS MEDIOS DE QUE SE VALE EL ESTADO PARA SU CUMPLIMIENTO."

INDICE.

Pág.

INTRODUCCION.	1
CAPITULO I.- Antecedentes Históricos de los Impuestos.	
A.- Edad Media.	5
1.- Censos,	
2.- Derechos, y	
3.- Servidumbres.	
B.- Inglaterra, 1789.	22
C.- México: Epoca Colonial.	26
CAPITULO II.- El Impuesto como fuente principal de Ingresos del Estado.	
A.- Clasificación de los Ingresos Públicos.	31
B.- Concepto de Impuesto.	39
C.- Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.	49
D.- Clasificación y Características legales de los Impuestos.	54
E.- Limitaciones del Estado para establecer los Impuestos.	67
CAPITULO III.- La Coacción como medio para lograr el pago de los Impuestos.	
A.- Procedimiento Administrativo de Ejecución.	72
B.- Sanciones contempladas dentro del Código Fiscal de la Federación.	81
1.- Sanciones Pecuniarias o Multas, y	
2.- Sanciones Privativas de Libertad.	
C.- Finalidad de las Infracciones y de las Sanciones.	94
D.- La Indemnización por incumplimiento de la Obligación Fiscal.	101
CAPITULO IV.- La Obligatoriedad para el pago de los Impuestos.	
A.- La Obligación Fiscal.	105
B.- La Obligación Tributaria y la Relación Tributaria.	113

C.-	Nacimiento y Determinación de la Obligación Fiscal.	115
D.-	Sujeto Pagador del Impuesto.	125
E.-	Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria.	128
F.-	Derecho del Estado para el cobro de los Impuestos	136
CONCLUSIONES.		143
BIBLIOGRAFIA.		149

I N T R O D U C C I O N

Considerando la importancia del Derecho Fiscal, cuyo principal objeto de estudio es el concerniente al aspecto jurídico de la obtención de recursos monetarios, que desde mi particular punto de vista, es la más relevante y fundamental de las partes de estudio que abarca el Derecho Financiero y porque en realidad, todos los temas referentes a las finanzas son de mi completo agrado e interés y aún más, tratándose de que son enfocados desde el punto de vista como ingresos del Estado para satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad y tomando en cuenta principalmente, que el desarrollo o progreso, así como el equilibrio del Estado - van a depender de alguna manera de sus ingresos, es por ello que me inclino a escribir sobre esta rama del Derecho, con el propósito de analizar las cuestiones referentes a la obtención de ingresos por parte del Estado.

El Derecho Financiero se encarga del estudio en general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, además de estudiar la administración y empleo de los recursos monetarios, - pero el Estado es un ente que tiene la característica de que es -

eminentemente dinámico, es decir, siempre se va a encontrar en constante cambio en todos sus aspectos, ya sean culturales, sociales, políticos, económicos, jurídicos, etcétera, debido a que las circunstancias que prevalecen en un momento determinado no van a permanecer en la misma forma o no van a ser iguales a través del paso del tiempo.

Tomando en consideración el aspecto económico jurídico de los últimos tiempos, en el que se ha observado un acelerado desarrollo económico y una amplia diversificación de la actividad humana, han provocado distintas modificaciones dentro de la rama del Derecho Fiscal, cuya existencia actual es contemplada como una disciplina jurídica que se enfoca al estudio de los ingresos del Estado, así como a las relaciones fiscales y que tiene como finalidad la de una conformación de un sistema de normas jurídicas, que de acuerdo con determinados principios de Derecho Público, sirven de base para regular el establecimiento, recaudación y control de los ingresos públicos del Estado, las relaciones entre el propio estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Por lo tanto, siendo el impuesto la principal fuente de ingresos del Estado contemporáneo, esta figura jurídica será nuestro principal punto de partida para emprender el desarrollo de la investigación de la presente tesis profesional, así como también, el carácter obligatorio de la obligación fiscal y los medios de -

que se vale el Estado para su cumplimiento.

Inicio el análisis de este trabajo de investigación examinando primeramente, los antecedentes históricos de los impuestos, tema en el que vamos a poder apreciar que los antecedentes más remotos de los impuestos los encontramos en los Censos, Derechos y Servidumbres que se percibían en la edad media, en donde los señores feudales exigían prestaciones cuando los requerían de pago de algún porcentaje de los productos de la tierra o de la renta de los capitalistas, o bien, de los productos de las industrias incipientes.

En el capítulo segundo, hago referencia en forma más concreta del Impuesto, de su concepto, de los elementos que intervienen en él, de las clasificaciones que existen, así como de sus características y de las limitaciones del Estado para establecerlo; haciendo notar que en cuanto a su concepto se trata de establecerlo por medio de la exclusión, lo cual, es una situación que deja bastante confusión y en lo que se refiere a la limitación para su establecimiento tenemos que se encuentra limitado por una parte, por las necesidades financieras derivadas de las atribuciones que se le han conferido al Estado y por otra parte, por la capacidad-económica de los afectados con el impuesto.

Procedo a establecer en el capítulo contínuo, los medios de que se vale el Estado para lograr el pago en caso de incumplimiento de la obligación fiscal, refiriéndome o haciendo alusión al -

Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como a las sanciones contempladas dentro del Código Fiscal de la Federación y por último, realizo un análisis de los artículos que contemplan la indemnización por incumplimiento de la obligación fiscal, en los que se puede observar que no se le considera su verdadero carácter de sanción, lo que estimo una postura muy discutible, ya que por el hecho de que a una persona se le sancione a reparar los daños que ocasionó en concepto de indemnización, ésta como se puede observar, sí está siendo utilizada como una sanción y no como un accesorio de la sanción, como se establece en los artículos del código fiscal que vamos a analizar.

Finalmente en el último capítulo, realizo un análisis de la obligación fiscal específicamente, diferenciándola de otra figura jurídica con la cual se le ha confundido por algunos tratadistas como lo vamos a poder notar; puntualizando también su nacimiento y determinación; hablo acerca de la omisión que existe en la ley del reconocimiento del sujeto pagador del impuesto y como puntos o hipótesis centrales de la presente investigación son los que se refieren a analizar el real o verdadero fundamento del carácter obligatorio de la obligación fiscal, puesto que constitucionalmente se establece como obligación de los mexicanos y consecuentemente se sabe que el Derecho es considerado como el medio legal para que el Estado haga cumplir sus resoluciones.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS.

A.- Edad Media:

- 1.) Censos,
- 2.) Derechos, y
- 3.) Servidumbres.

Conocer el origen y características bajo las cuales tuvo su desenvolvimiento esta figura tributaria que es el Impuesto, es de gran importancia. Hoy en día sabemos que legalmente el impuesto es una obligación establecida para todos los mexicanos, pero de éste surgen varias interrogantes, como por ejemplo la de ¿Cómo era considerado anteriormente?, ¿Cuáles eran sus características, sus formas de pago, siempre habrá sido el mismo?, ¿Qué fines tenía? etcétera y para darles contestación no es necesario meditar mucho, basta revisar simplemente nuestra legislación anterior y observar que en cuanto a su concepto se les consideraba como una prestación, en cuanto a su forma de pago originalmente era en es-

pecie, después en dinero y en especie, actualmente casi en su totalidad en efectivo, o sea en dinero, aspectos que serán estudiados más ampliamente en los capítulos siguientes, ya que son diferencias que se han marcado en forma determinante porque las situaciones sociales, políticas, económicas y jurídicas principalmente, no son las mismas en cada pueblo, nación o estado y mucho menos con el transcurso del tiempo.

En virtud de que gran número de las cargas impositivas actuales tienen su origen desde la época antigua y de la expresión por parte de algunos doctrinarios sobre la materia, referente a que "los impuestos son casi tan antiguos como el hombre"⁽¹⁾, podemos tomar como punto de partida para el estudio de este tema la época antigua, para posteriormente entrar a la Edad Media.

En razón de lo anterior, tenemos que una forma muy antigua de tributar es la prestación personal, la que también en Europa se conservó hasta el siglo pasado, queriendo decir esto, que el tributo se pagaba con trabajo físico y que a manera de un ejemplo lo podemos apreciar en la construcción de la pirámide del Rey - Keops en el año de 2,500 a.C., que duró 20 años, trabajando continuamente unas cien mil personas.

Otros ejemplos en los que puede observarse el pago de impues

1.) Sánchez León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", Edit. Cárdenas, Ed. Distribuidor, México 1986, 7a. ed. p.1.

tos con trabajo físico es el relativo a la etapa histórica del -- Rey Bíblico Salomón, él que necesitó de decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de sus palacios y barcos y el referente al Rey Minos de Creta de la isla mediterránea, en la que en el segundo milenio a.C., floreció una gran cultura donde se recibían tributos en forma de seres humanos, y de él idearon luego los Griegos la legendaria figura del Minotauro, que asechaba en el laberinto de la fortaleza de Knossos al que se le echaban mancebos y doncellas como alimento.

En cuanto a los grandes Reyes Babilónicos y Asirios, rara vez olvidaban, nos sigue diciendo la historia, tras victoriosas campañas militares, levantar monumentos en los que se fijaba en inscripciones, que los vecinos debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

Cabe mencionar también que las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir, Mesopotamia, dándose el caso, de que entre los cobradores de impuestos del Faraón y durante su declaración se debían arrodillar y pedir gracia.

Ahora bien, un aspecto muy importante en Roma es en cuanto a la ciudadanía, que por el hecho de que los que gozaban del derecho de ciudadanía romana en el gran imperio, durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar tributos, siendo los pueblos sub-

yugados los que tenían que pagar dichos tributos.

Sánchez León, en su obra titulada *Derecho Fiscal Mexicano* refiriéndose a Jesucristo expresa que como acto de amor especial al prójimo, aquella persona que llegara a sentarse en la misma mesa, pagaba un impuesto, sin especificar el tipo y destino del mismo.

Varias personalidades célebres de la antigüedad también tuvieron que ver con los impuestos o al menos legaron frases sobre ellos, por ejemplo Confucio, fué en el año 532 a.C. inspector de Hacienda del Principe llamado "Dschau" en el Estado de Lu; Lao-tse afirmaba que en el pueblo no se puede dirigir bien, por razón de que es oprimido por excesivas cargas tributarias.

A los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajarreras, sino que también anualmente, les entregaban cierto número de mancebos a los que se les arrancaba solemnemente el corazón, y según los Códices, el Rey de Azcaptzalco pidió a los aztecas que además de la balsa sembrada de flores que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato hechados sobre sus huevos de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascaron. Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica, de manera que para su cobro

empleaban a los "Calpixquis", que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra.

El Códice Mendocino, antecedente de los varios que registran tributos y que según se afirma no es prehispánico, pero que sigue claramente el sistema de escritura o semiescritura, que es el sistema azteca de esa época en la que los indígenas pagaban también sus tributos en artículos industriales. Podemos encontrar un dato importante en el Imperio Azteca, el relativo a que el tributo azteca en especie fué cambiando al de monedas que era el que cobraban los españoles.

Mejor organizado se encontraba en la misma época, el estado de los Incas del Perú en donde ninguna de las clases populares poseía lo más mínimo, ni siquiera lo que trabajaban con sus manos, ya que éste pertenecía al Dios-Rey, quien a cambio les proporcionaba lo necesario para su subsistencia, con ayuda de un ejército de funcionarios. Las cuentas se hacían mediante "quipos" cuerdas aunadas, que según las clases de impuestos, se hallaban coloreados y conforme a su cuenta se aunaban; este sistema era tan complicado, que ya desde ese momento empiezan a aparecer los asesores fiscales, a los que se los conoció como "quipo-camayos".

De todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir diciendo que en la antigüedad en el establecimiento de los impuestos, no se apreciaba ni el más elemental principio de justicia, sino

que por el contrario, su establecimiento se basa principalmente y debido a que no se contaba con una organización adecuada, en el capricho arbitrario por parte de los soberanos, llegando hasta la barbarie, como lo afirma Gregorio Sánchez León, al decir que "se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas".⁽²⁾

En la Edad Media, de acuerdo a la opinión de algunos tratadistas sobre la materia, es donde se encuentran los principales antecedentes de los impuestos.

Se ha considerado que los censos, los derechos y las servidumbres que se percibían en la Edad Media, son los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el desarrollo y progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados les han impuesto, que es lo que mencionábamos al inicio, y que sin lugar a duda un gran número de los gravámenes actuales se encuentran en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales, apareciendo posteriormente bajo una diferente forma, pero que en esencia son los mismos.

Para conocer el origen de los impuestos, es necesario hacer

2.) Sánchez León, Gregorio. op. cit. pag.5.

primeramente un análisis de la situación tributaria de la edad media, así como de su organización económica y política imperante.

De esta manera tenemos que en lo político, el último momento de unidad de la Europa Occidental cristiana, se realizó en el Imperio de Carlo Magno, quien pudo transmitir la corona imperial a su hijo Luis el Piadoso, en el siglo V de nuestra era, pero a partir de esta última época citada ocurre una desmembración del Imperio, al mismo tiempo que un acrecentamiento del poder de los grandes señores, al grado de que el Rey llegó a ser un noble más, y a veces con autoridad inferior a la de los Condes, pues aún cuando éstos reconocían teóricamente su jerarquía superior, en realidad negaban su autoridad, llegándose al extremo de que un descendiente de Carlo Magno muriera en la prisión del Conde de Vermandois.

En cuanto a la economía, tenemos que a partir del siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, que por consiguiente provocó un cambio en la economía, que se convierte en una economía de tipo rural; pero ésta era rudimentaria porque solamente se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades a las que hubiese que abastecer, ni comerciantes que llevaran los productos de unas regiones a otras, explicándose con esto, la frecuencia con que en esta época

apareció en Europa la plaga del hambre.

Como consecuencia de este proceso y de causas diversas, cuyo conocimiento no es muy preciso por la falta de documentación sobre esa época, en el siglo XI aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al Rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aún llegando hasta enfrentarsele. Paralelamente de esos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades -- que recibieron el nombre de alodios, que pertenecían a su dueño en forma y propiedad absoluta, de la que podían disponer libremente.

Por otra parte, dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, -- otras que se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de señor o cada vez que había un cambio de vasallo, y tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos categorías: los ingenuiles u hombres libres que no podían ser sometidos a trabajos serviles y los siervos que eran los que realizaban los trabajos viles y que eran sucesores de los esclavos de la antigüedad. Los vasallos con relaciones directas con el señor

tenían a su vez sus vasallos, y éstos los suyos, formándose así una cadena de relaciones que empezaba con el señor y terminaba con los siervos, y las obligaciones de cada uno variaban de nombre y de número no sólo de un lugar a otro, sino aún de una persona a otra dentro del mismo grado del vasallaje.

Dada la diversidad de relaciones que se establecían desde el señor hasta los siervos y de las prestaciones a que cada uno tenía derecho, es preferible para su mejor entendimiento y para enfocar mejor la clasificación marcada en este punto del presente capítulo, compuesta por los censos, derechos y servidumbres, que constituyen los principales antecedentes históricos de los impuestos en la edad media, analizar los derechos así como las obligaciones de los sujetos que componían la relación.

Por lo tanto, se pudo apreciar de acuerdo con las diversas fuentes doctrinarias consultadas que el vasallo, tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales y las relativas a prestaciones económicas.

Dentro de las personales se encontraba la del servicio militar, que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia en un principio, se fué restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días; también tenía la --

obligación el vasallo de permanecer en guardia en el castillo - del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aún cuando esta obligación también se fué reglamentando hasta - precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año; otra obligación del vasallo consistía en dar consejo al señor en los - negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran - convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que só - lo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y en No - chebuena.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las - ayudas en dinero, las que en un principio fueron arbitrarias, -- después se reglamentaron limitándolas, llegando posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios - que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Se presentaron cuatro casos especiales en los que el vasallo de - bía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando mar - chaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y por último - cuando se armaba caballero a su hijo.

Pasando a las situaciones especiales en las que podía en - contrarse el vasallo, podemos observar que cuando había cambio - de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indem - nización, que en el norte de Francia era de un año de renta; la

hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que a veces, era de tres años de renta.

Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor, originalmente lo recuperaba el señor; a partir del siglo XI el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba el feudo, conservando los frutos recogidos durante su administración, y exigiendo a veces, después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a la mayoría de edad, un año de renta, cuando se pretendía que heredara el deudo algún pariente colateral se cobraba una cantidad llamada relieve.

Ante las obligaciones que correspondían a los siervos, consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico, podemos encontrar entre las económicas precisamente los censos, derechos y servidumbres a los que se les consideraba como los antecedentes más remotos de los impuestos, de esta manera tenemos que las obligaciones de los siervos de carácter económico son la capitación, el formariage y en último lugar la mano muerta.

Tomando en cuenta que los censos, derechos y servidumbres establecidos en la Edad Media en Europa como sistemas impositivos

vos que se encontraron vigentes en este momento y que constituyen los principales antecedentes históricos de los impuestos actuales, me referiré a continuación a las definiciones que se han dado en la doctrina de cada una de estas figuras.

Así tenemos que el censo era "una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio, si no lo pagaban se les despojaba o se les exigía una multa".⁽³⁾

Las servidumbres que eran consideradas como obligación de los siervos y que también se les conocía como formariage o servidumbre matrimonial que se definen como "una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo el censo era insignificante".⁽⁴⁾

En cuanto a los derechos, los señores feudales los poseían en forma muy amplia en diversos aspectos.

A mayor abundamiento las obligaciones que tenían los demás miembros del feudo entre las cuales las rentas más comunes eran el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate, tenemos que los censos ya han quedado citados y del pecho o talla era una car

3.) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Edit. Porrúa, S.A. Vigésima octava Edición, México 1989, pp.31.

4.) Flores Zavala Ernesto. op. cit. pág. 30.

ga impuesta una o varias veces al año a cada familia, se denominaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera, siendo primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Se encontraban también otro tipo de prestaciones generales que consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas, que puede decirse que fueron participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía gavillas de trigo, de avena, de heno, gallinas, cera etcétera.

Se percibían derechos en metálico o en granos, por cada cabeza de ganado, buey, carnero, cabra, etc., y se cobraban derechos por la venta del trigo, de sal, de la carne, de las mercancías, de cerveza, de mercado, de feria, entre otros.

Los labradores estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lagar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "bandalidades", porque se instituyeron por medio del bando o edictos; además de éstos, se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pas-

tar ganado y por pescar en las aguas señoriales, siendo un ejemplo claro el presentado en Inglaterra, donde se cobraban derechos por la pesca del esturión y de la ballena, en las aguas que bañan las costas inglesas.

Representando una fuente diversa de los anteriores ingresos, son las multas que se cobraban por diversos delitos, teniendo la característica de eran fijadas en forma arbitraria, y dándose el caso también de que los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

Los aldeanos como integrantes también del feudo, entre las obligaciones de carácter personal que tenían estaban las de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; fijándose el número de días de trabajo que debían destinarle y si debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos y debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos, los edificios, etc.

Entre los derechos del señor feudal más importantes se encontraba el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fé jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían al señor, el Papa Gregorio VII en el concilio de Roma en 1078 y después Alejandro -

III en el de Letrán, excomulgaron al que hiciera uso de este derecho.

También tenía derecho el señor a los bienes que tuvieran en su poder los extranjeros que moraban dentro de su territorio, así como a los bienes de los que moraban intestados y a los tesoros ocultos.

Gravaban también el tránsito de las mercancías, y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que pagara; se cobraban derechos sobre los puentes y ríos de circulación, por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía transportada una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero o en especie, un ejemplo claro sobre esto nos lo presenta el Doctor Ernesto Flores Zavala en su obra titulada Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, en donde dice que en el año de 1218 "todo mercader forastero que pasara por San Owen, o por sus arrabales para ir a vender especias a Inglaterra, debía al castellano una libra de pimienta; el juglar que entraba en París por la puerta de Petit Chatellet, debía cantar una canción, y los que enseñaban monos sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador". (5) El autor encita también señala que a medida de que el poder real se fué consolidando se procuró reducir el número de estos impuestos, pero -

5.) Flores Zavala Ernesto. op. cit. pag.32.

que todavía en el siglo XIV se contaban sobre el río Loire, setenta y cuatro en el tramo de Roarne a Nantes; setenta en el Garona y nueve en el río Sena, entre el puente grande de París y la Roche Guyon.

Un derecho sumamente arbitrario que tenía el señor es el que se denominaba de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por él mismo, pudiendo también obtener de los mercaderes, al fiado, los géneros y productos que le convenían, lo que era una situación bastante injusta.

Otro derecho que tenían los señores, era el de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en tanto éste estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; dando lugar a que procuraran que la vacante durara el mayor tiempo posible.

Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

En estos derechos feudales, es donde encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad, por lo que puede observarse, que las ayudas otorgadas por los vasallos a su señor, con el paso del tiempo fueron reglamentándose poco a poco y han llegado a convertirse, por ejemplo en subsidios.

Con el transcurso del tiempo los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista y los servicios de carácter personal, que eran los más frecuentes, se fueron sustituyendo también con el transcurso del tiempo, apareciendo en su lugar las prestaciones en dinero, originándose con ésto el nacimiento de diversos impuestos.

En relación a los impuestos sobre transmisiones hereditarias, éstos han subsistido hasta nuestros días; así como los que gravaban el consumo de diversos artículos y sobre el impuesto denominado talla o pecho tenemos que se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservando todavía en tiempo de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido, el nombre de talla.

Por lo tanto, de acuerdo al análisis llevado a cabo, podemos decir que en los derechos feudales, es decir, dentro del sistema feudal se encuentra el origen de gran cantidad de las prestaciones de carácter fiscal que hoy en día conocemos.

B.- Inglaterra, 1789.

Se considera como dato importante dentro de los antecedentes u orígenes históricos, el impuesto sobre la renta, cuya aparición data en 1789, cuando en Inglaterra, en plena edad media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes.

Inglaterra es un país Europeo, pequeño y muy poblado, tiene clima templado y con lluvias abundantes que favorecen la existencia de buenos pastos para la ganadería y cultivos agrícolas.

En este país a fines del siglo XII y principios del XIII, tuvo un enorme apogeo el estudio y aplicación de las ciencias, como consecuencia de las ideas propagadas por medio de la ilustración impresa.

Durante el siglo XIII, Inglaterra se fué convirtiendo en un país poderoso por su navegación, pues llegó a tener más y mejores barcos que cualquier otro país del mundo. Los barcos ingleses hacían la mayor parte del comercio marítimo del orbe.

Surgieron grandes científicos ingleses que lograron descubrir, inventar y aplicar grandes descubrimientos que sirvieron fundamentalmente para iniciar la revolución industrial en Inglaterra.

El principio de la revolución industrial fué el motor de vapor, que se aplicó inicialmente en la industria textil y que posteriormente el norteamericano Fulton lo aplicó a la navegación en 1807 y el inglés Stephenson a las comunicaciones ferroviarias.

Al aplicarse la fuerza del vapor en las industrias y en las comunicaciones, se revolucionó la vida económica, social y política de Inglaterra.

Aprovechando la fuerza que les daba su flota, los ingleses se apoderaron de territorios lejanos en otro continente y formaron así un gran imperio colonialista.

En estos territorios los ingleses conseguían materias primas, mano de obra barata y mercado para sus productos.

El enorme crecimiento de la industria inglesa y su enorme poder económico expansionista, causó la admiración de los países vecinos, que decidieron imitar a los ingleses, entre éstos surgieron Francia, Bélgica, Alemania y Estados Unidos.

Las luchas entre el Parlamento y el Rey y entre los dos partidos de oposición, trajeron como consecuencia una legislación que reglamentó la estabilidad y las funciones del Parlamento, convirtiendo a Inglaterra en la primera nación en cuyo gobierno predominó la burguesía, o sea, propiamente el surgimiento del capitalismo. Todo esto favoreció a Inglaterra, pues independientemente de ser la "reina de los mares", por su gran potencialidad-

marítima, se convirtió en la primera nación del mundo donde tuvo su pleno reconocimiento el liberalismo económico, y la revolución industrial iniciada propiamente en Inglaterra tuvo repercusiones de gran trascendencia en la vida Europea.

Adam Smith (1723-1790), jugó un papel muy importante en esta época, pues es el fundador del liberalismo económico y cuyos seguidores lo dieron a conocer bajo el lema francés "Laisser - Faire", "Laisser Passer", y dejó asentado en su obra "La riqueza de las Naciones" que la base de la riqueza lo era el trabajo del hombre, traduciéndose tal lema en la libertad de acción económica, es decir, en la libertad de comprar, fabricar, vender, incluyendo la libertad de ponerle precio a las mercancías, apareciendo posteriormente la ley de la oferta y la demanda y el sistema conocido como el de la competencia.

Como resultado de la revolución inglesa algunos historiadores la han considerado como de naturaleza económica, cuyo principal fin fué el derecho a la libertad.

Además en Inglaterra surgieron los primeros reconocimientos a categoría general y nacional de los derechos basados en la libertad; y con base en esta libertad surgió el llamado liberalismo económico, que vino a cambiar radicalmente la vida socio-económica y política de los pueblos.

La pequeña burguesía exterminó al régimen feudal y exigió-

a los gobernantes el respeto a los derechos que por naturaleza les corresponde a los seres humanos.

En Inglaterra después de la revolución, el Rey perdió su poder de monarca absoluto y tuvo que aceptar el Parlamento, dividido en la Cámara Alta y la Cámara Baja.

El liberalismo no solamente tuvo su aplicación en Europa, sino que incluso sirvió de arma política para la independencia de los pueblos sujetos a colonización de la parte occidental de la misma Europa.

C.- México: Epoca Colonial.

En la historia de los pueblos americanos se da el nombre de la Epoca Colonial o la Colonia a la época inmediatamente posterior a la conquista y anterior a la emancipación, en que funcionaron gobiernos dependientes de las metrópolis europeas, es decir, el coloniaje comprende el tiempo anterior a la independencia en las naciones americanas y es considerado como un sistema de gobierno practicado por España en sus colonias.

Al descubrir Cristóbal Colón el 12 de octubre de 1492 el continente americano, dió comienzo una nueva época en la historia de la humanidad, o sea la época colonial, por el sistema colonizador de que fué objeto por parte de las potencias europeas.

España, Portugal, Inglaterra y Francia, entre otros países, fueron los principales protagonistas de la colonización (explotación) de las nuevas tierras conquistadas.

El país que más extensiones territoriales de colonización tuvo en la época colonial, que por cierto duró más de trescientos años fué España.

Todo este dominio español fué desgranándose en forma sorprendente a principios del siglo XIX, y las principales causas que originaron este movimiento emancipador de muy diversa índole, fueron de carácter económico, social, político, ideológico, pero

las que nos interesan en el presente trabajo de investigación, - son las de carácter tributario, de las que la historia señala -- principalmente, el exceso de desproporción e injusticia en los - tributos que España exigía a los pueblos colonizados de América, esto originó el descontento de los mismos, por lo que vino a -- constituir el movimiento de emancipación de América del colonia- je español.

Porrás y López Armando en su obra titulada Derecho Fiscal- dice: "A la Edad Media, en Europa, correspondió la Colonia en - nuestro país";⁽⁶⁾ a partir de la fundación de la Villa de la Ve- ra-Cruz, se estableció el "quinto real" destinado al Rey de Espa ña, el cual siempre se separaba en forma previa del botín conquis tado por los españoles; correspondió otro quinto a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaron al extremeño de la conquista.

El sistema hacendario de la Colonia, durante el transcurso de tresien- tos años, tuvo la característica de ser confuso y desordenado, - es decir, caótico principalmente porque los tributos existentes- empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculos para su desa rrollo.

España tenía en este momento como principales productos de

6.) Porrás y López Armando. "Derecho Fiscal", Edit. Porrúa, Ed. de 1977, México pp. 42.

importación el vino, aceite, lencería, vajilla, papel, objetos - de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, etcétera y la exportación de la Nueva España a la Metrópoli consistía principalmente en oro, - plata, grano, azúcar, cueros, entre otros.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la Metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista en favor de la península.

Esta situación en sí misma grave, todavía alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, entre los cuales se encontraban los que a continuación se mencionan:

El de Avería, que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos que escoltaban las naves que venían o salían de Vera Cruz a España, y alcanzaba el 14%, habiéndose dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El impuesto de almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en los -- puertos y era en favor del Almirante de Castilla.

El de almofarifazgo que se cobraba a los buques tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de - mercancías; este impuesto con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fué el 5% y llegó hasta el 15%.

El de salinas, que era la diferencia entre el precio entregado al salinero y el pago hecho por el público a los almacenes del Gobierno; el impuesto de lotería establecido en 1679 con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería; los impuestos comunes destinados a cubrir en forma específica los ingresos por la explotación y venta de los naipes, azogue, tabaco y otros productos.

El impuesto que más perjudicó al comercio y al consumidor fue el de "alcabalas", creado hacia el año de 1575 y que consistía en el pago sobre la venta y trueque de mercancías. La alcabala empezó siendo del 2%, después ascendió al 6%, y llegó hasta el 8%, este gravamen fue el que más tiempo duró, pues se prolongó durante casi todo el siglo anterior, este impuesto se estableció sobre las ventas, quedando exentos de dicho gravamen ciertos productos de consumo directo del pueblo, como maíz, harina, productos de la tierra y otros.

Este impuesto de alcabala guarda una enorme analogía con el que hoy en día conocemos como impuesto al valor agregado.

La principal industria que predominó en la época colonial fue la minería, así como también la agricultura, de las que podemos observar que una vez establecida la colonia, los naturales pagaban impuestos con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la alcabala, es decir, el pago por pasar mercancía de una intendencia o provincia a otra,

y después se implantó el peaje, con la característica de que los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo y en caso de no llevarla se veían obligados a pagarlo otra vez.

Existieron también el impuesto de caldos, aplicado a los vinos y aguardientes, y por otro lado, también se cobraban impuestos extraordinarios como el de "muralla"⁽⁷⁾, que se impuso para llevar a cabo la construcción de un gran muro en Veracruz.

La historia también señala que después de la guerra de Independencia, la situación hacendaria del país era verdaderamente desastrosa, medidas como la expulsión de los españoles y el haber abolido el Estado Mexicano, los estancos, sin antes haber establecido impuestos que los sustituyeran, acabaron por hacer más grave la situación del país y sin otra alternativa el gobierno se vió en la necesidad de recurrir a los préstamos del extranjero.

7.) Quezada Abel. "Breve historia de los Impuestos en México", pag.8.

CAPITULO II.

EL IMPUESTO COMO FUENTE PRINCIPAL DE INGRESOS DEL ESTADO.

A.- Clasificación de los Ingresos Públicos.

Para emprender el estudio de la principal fuente de ingresos del Estado contemporáneo que es el Impuesto, considero que es necesario conocer y determinar primeramente las distintas fuentes de ingresos que se han presentado a través de la historia, siendo las fuentes a las que recurría el soberano en la antigüedad y a las que recurre el Estado en la actualidad para la obtención de sus fondos, valiéndose para ésto, de las diversas clasificaciones doctrinarias que se han establecido acerca de los ingresos públicos del Estado, llegando hasta la aceptada por nuestra legislación fiscal.

Emilio Margain en su obra titulada "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano,"⁽⁸⁾ hace mención a la clasificación doctrinaria de los Cameralistas, para los cuales, los ingresos o recursos del Estado procedían principalmente de tres fuentes: Del dominio público, que representaba la principal fuente -- para el soberano hasta el momento de su enajenación; en segundo -

8.) Margain Manautou Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 6a. edic. Editorial Universitaria Potosina, 1985. pps.69 a 73.

término los derechos de regalías, es decir, los ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el Rey a los particulares para que explotaran sus bienes y que ocupaban el segundo lugar en importancia y en último término se encontraban los impuestos que eran conceptuados como la última fuente de ingresos a la cual se podía recurrir.

Se refiere además este autor, a la idea de Adam Smith relativa a que no podía ser objeto de gravamen la riqueza del pueblo en tanto no se formara una riqueza nacional, por otro lado, siguiendo con las clasificaciones a las que hace mención en su obra está la de Griziotti, para quien los recursos del Estado se clasifican según su origen, en pasadas, presentes y futuras generaciones, encuadrando dentro de las primeras a ingresos percibidos por fuentes creadas por ellos, como lo son las Rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de Empresas Económicas y utilidades de Empresas Públicas; dentro de las segundas fuentes de ingresos están las contribuciones de guerras, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias que comprenden impuestos directos, indirectos, tasas y contribuciones especiales; referente a la tercera fuente, es decir, a las futuras generaciones están la deuda flotante, los empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Otra clasificación es la de Hugh Dalton, que los clasifica

en dos grandes grupos: Impuestos y Precios, distinguiéndolos en que los primeros son pagados compulsivamente y los segundos voluntariamente. Señalando como fuentes de los impuestos propiamente dichos; tributos e indemnizaciones resultantes de una guerra o de otras causas; empréstitos forzosos y penas pecuniarias impuestas por los Tribunales de Justicia por la comisión de delitos o infracciones. Para los precios las fuentes son las entradas provenientes del arrendamiento de tierras públicas o de acciones correspondientes a la compañía explotadora del Canal de Suez; entradas provenientes de empresas manejadas por el Estado, sin hacer uso del poder de monopolio para elevar las tarifas por sobre el nivel competitivo; derechos pagados en retribución de servicios prestados por un funcionario público y empréstitos voluntarios.

Distingue otras cuatro fuentes de Ingresos no encajando -- dentro de ninguno de los dos anteriores grupos, los cuales son -- los ingresos provenientes de la explotación de Empresas por el -- Estado, en los casos en los que éste aprovecha su carácter de monopolizador para elevar las tarifas por sobre el nivel competitivo; ingresos por contribuciones de mejoras; nuevas emisiones de papel moneda y donaciones voluntarias.

La clasificación que propone el autor citado anteriormente la establece en base a dos grandes grupos, a los cuales los denomina de la siguiente forma:

Al primero lo denomina como contribuciones en el que quedan

comprendidas fuentes impositivas y en segundo lugar a "otros ingresos", compuesto de las fuentes restantes de ingresos del Estado.

Agrupada dentro de contribuciones a Impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, multas por violaciones a ordenamientos tributarios y recargos punitivos o moratorios, sometiendo dentro de los tres primeros y comunes a éstos los rezagos como son las contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago y por otra parte, dentro del segundo o sean otros ingresos, están los productos, entendiéndose por éstos de acuerdo con el artículo 30. del Código Fiscal de la Federación vigente como "las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado"; las utilidades de organismos descentralizados y Empresas en las que el Estado es accionista mayoritario o minoritario; los derivados de ventas de bienes y valores; los de recuperaciones de capital y los aprovechamientos que comprenden entre otros ingresos a las multas no impositivas, recargos no tributarios, indemnizaciones, regalías; y por último a los ingresos derivados de financiamientos crediticios, tales como la emisión de papel moneda, bonos, descuento de documentos y empréstitos.

Para Ernesto Flores Zavala⁽⁹⁾ los ingresos públicos del -
9.) Flores Zavala, Ernesto. op. cit., pag. 23.

Estado se clasifican en dos grandes grupos: ordinarios y extraordinarios.

Define a los ordinarios como aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido deben cubrir integralmente los gastos ordinarios del Estado, los cuales para este autor son Impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, de los cuales, los dos primeros reciben el nombre en conjunto de Rentas derivadas o de derecho público porque entrañan el ejercicio del poder soberano; a los ingresos extraordinarios, los define como aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obliguen a realizar erogaciones extraordinarias, como acontece en los casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, entre otros.

Sergio Francisco de la Garza clasifica a los ingresos públicos en Originarios y Derivados,⁽¹⁰⁾ y define a los ingresos originarios como aquellos que tienen su origen el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta y a los derivados los define como aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir, que no provienen de su propio patrimonio, señalando además que por exclusión son ingresos derivados todos los que no tienen la categoría de ingre

10.) De La Garza, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano", Decimaquinta edición. México 1988, pp. 102 y 103. Editorial Porrúa.

sos originarios, entre los cuales se encuentran los impuestos, -- los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.

Este autor dentro de su obra titulada Derecho Financiero - Mexicano, realiza una clasificación más de los ingresos públicos del Estado, pero en este caso basada en el aspecto jurídico, consistente en Ingresos de Derecho Privado e Ingresos de Derecho Público, así como también la relativa a Ingresos Tributarios y no Tributarios.

Señala el autor en comento, que en la doctrina del Derecho Financiero ha sido tradicional la clasificación de Ingresos Públicos en Derecho Público y de Derecho Privado, encuadrando dentro de los de derecho público a los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública y dentro de los de derecho privado, todos aquellos otros ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado; sin embargo manifiesta que a esta clasificación se le ha hecho la objeción de que engloba instituciones de carácter extremadamente diferente entre los llamados ingresos de derecho público, por lo que se ha abierto paso a la clasificación de ingresos del Estado en dos grandes ramas; la de los Ingresos Tributarios y la de los no Tributarios; quedando comprendidos exclusivamente dentro de la primera categoría los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales; y dentro de la segunda to

dos los demás ingresos públicos, ya sea que deriven de un acto de utilidad pública o de un acto de derecho público como la requisición, o bien de un acto de derecho privado como puede ser la venta de bienes del Estado, clasificación esta última que parece de más mérito.

No obstante lo anterior, y continuando ya en nuestro plano de la legislación fiscal vigente, tenemos que conforme al Código Fiscal de la Federación vigente, los ingresos del Estado de acuerdo con su artículo segundo se clasifican en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de mejoras y Derechos, todos ellos incluidos dentro de las contribuciones, los que definen de la manera siguiente:

I.- Impuestos son las contribuciones 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 de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el 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. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 26 de Diciembre de 1990, en su artículo primero, hace una clasificación diversa de los ingresos públicos, a los cuales procedo a referirme.

Estos ingresos públicos a que hace referencia el instrumento legal antes citado, los clasifica en:

Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras, Derechos, Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago, Accesorios, Productos, Aprovechamientos, Ingresos derivados de Financiamientos y por último establece "Otros Ingresos", dentro de los cuales entran los de organismos -

descentralizados, de empresas de participación estatal y de financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

B.- Concepto de Impuesto.

Dentro de este apartado, haré referencia a las diferentes opiniones doctrinarias sustentadas por diversos autores acerca de los impuestos, por las cuales se le ha definido, así como a las establecidas por nuestra legislación fiscal anterior hasta llegar a la vigente.

Rafael Bielsa en su obra titulada "Compendio de Derecho Fiscal" define a los impuestos como "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".

Ernesto Flores Zavala,⁽¹¹⁾ en su obra titulada Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, menciona diversas definiciones, entre las cuales cita la de Eheberg que los define de la siguiente forma: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás Entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinados unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas"; la de Francisco Nitti, el que señala que "El impuesto es una cuota, parte de su

11.) Flores Zavala, Ernesto. op. cit., pp.35 y 36.

riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. - Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."

Cita también las definiciones de Vitti de Marco el cual expresa que "El Impuesto es una parte de la Renta del ciudadano, - que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales"; la de Luigi Cossa que dice "El Impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido de la Autoridad Pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las Rentas patrimoniales"; asimismo expresa - que Gastón Jezu no da una definición del impuesto, sino que realiza una enumeración de las características que le son propias, - las cuales son:

- 1.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente - una suma de dinero y no de servicios personales.
- 2.- La prestación del individuo no es seguida por una contra prestación del Estado.
- 3.- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- 4.- Se establece según reglas fijas.

5.- Se destina a gastos de interés general.

6.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada".

Además, cita la definición de E.R.A. Seligman el cual, considera que "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados".

Para Sergio Francisco De la Garza,⁽¹²⁾ el impuesto es "Una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".

Raúl Rodríguez Lobato en su obra titulada Derecho Fiscal, de finc a los impuestos como "la prestación en dinero o en especie - que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."⁽¹³⁾

Las definiciones sustentadas dentro de los Códigos Fiscales de la Federación del 30 de Diciembre de 1938¹⁴ y del 30 de Diciembre de 1966, señalan lo siguiente:

12.) De la Garza Sergio Francisco, op.cit., pag.348.

13.) Rodríguez Lobato Raúl. "Derecho Fiscal", Edt. Harla, 2a.Edic. México 1980 pag. 61.

El artículo 2do. del Código Fiscal de la Federación del 30 - de Diciembre de 1938, definía al impuesto de la siguiente manera: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Es tado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aque llos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala- como hecho generador del crédito fiscal".

El mismo artículo pero del Código Fiscal de la Federación de 30 de Diciembre de 1966 que entró en vigor el 1o. de abril de 1967, expresa: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie - que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de - personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Nuestro Código Fiscal vigente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1981, en su artículo 2o., - fracción I, expresa "Impuestos son las contribuciones estableci- das 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 de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Habiendo llegado a la definición que de esta figura tributa- ria da nuestra legislación fiscal actual, proseguiré a realizar - el análisis mencionado con anterioridad acerca de los elementos - que en ella se tomaron en consideración, comparándolos con los de la legislación anterior y con los de la doctrina.

En primer término, se habla de que los impuestos son contribuciones establecidas en ley, a diferencia de que anteriormente se hablaba de prestaciones que al modo de ver del Maestro Flores Zava la (14) quiere decir, que con esta palabra se pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación y significar básicamente que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado por concepto de impuesto, no percibirá algo en concreto, es decir, contribuirá sin compensación alguna, por eso la ley le llama prestación, pudiendo observar que este principio en la actualidad sigue teniendo aplicación, puesto que el particular al hacer su aportación económica al Estado o contribución como en la actualidad se le conoce, no percibe por este hecho cosa, servicio o beneficio alguno en forma inmediata, siendo que los ingresos que percibe el Estado por este concepto se invertirán para solventar los gastos públicos pero no existiendo sobre el particular y el Estado una relación directa e inmediata entre el pago del particular y la actividad del Estado, lo que trae como consecuencia de la resistencia del particular para el pago de sus impuestos, ya que no percibe nada a cambio en forma inmediata.

El motivo por el cual, el Código vigente cambió de término - "prestaciones" por "contribuciones" se debe a que el legislador tuvo la intención de adecuarlo a nuestros lineamientos constitucionales marcados

14). Flores Zava la Ernesto, op. cit., pág. 37.

en cuanto que se establece en su artículo 31, fracción IV la obligación por parte de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De la expresión "prestaciones en dinero o en especie", que se encuentra en la definición del Código Fiscal de la Federación de 1966, puede entenderse que significa que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios, como por ejemplo el relativo a las armas como lo es el servicio militar, el de Jurados, los cargos Consejiles entre otros, y que necesariamente para que la prestación pueda llamarse impuesto debe de ser en dinero o en especie, nunca en servicios.

En la Edad Media como lo vimos en el capítulo anterior, la aportaciones sobre impuestos frecuentemente era en especie, por el hecho de que cada siervo o poseedor debería de entregar determinada cantidad de los productos naturales de la tierra o de los fabricados por tales personas, de esta manera puede observarse como entregaban en calidad de impuesto productos como trigo, cerdos, pollos, huevos, patatas, tejidos de cañamo, de lino, de manta, entre otros.

Asimismo en la Nueva España, es decir, en nuestro país en la época colonial y debido también a la falta de moneda se usó en gran proporción el pago de los tributos en especie.

Aunque en la definición que nos proporciona el Código Fiscal vigente no se especifica que los impuestos deben pagarse en dinero o en especie, existía un ordenamiento legal que señalaba que los impuestos debían de pagarse en especie, lo que daba como consecuencia que siguiera operando el mismo principio de la legislación anterior, es decir, existían impuestos que se pagaban en especie y en dinero, como sucede en el caso del oro, en donde la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería publicada en la Cuarta --sección del Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de Diciembre de 1977, establecía en su artículo octavo que:

"El impuesto sobre producción de oro se pagará invariablemente en especie. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general determinará qué otros impuestos de producción se pagarán en especie".

La Ley citada anteriormente fué derogada con la expedición de la "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1982, que establece en su artículo 267 en relación con el pago en especie lo siguiente:

"Tratándose de oro el derecho sobre minería se pagará invariablemente en la misma especie. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general determinará por qué otros minerales se pagará el derecho en especie".

Comparando el artículo 8° de la Ley de Impuesto y Fomento a la Minería ya antes transcrito, con el artículo 267° de la Ley - publicada en 1982, puede observarse que en su fondo tienen el mismo contenido, únicamente con la diferencia de que ya no se habla de impuestos sino de derechos.

En relación a la situación jurídica o de hecho en la que deben de encontrarse las personas físicas o morales para el pago -- del impuesto, es de hacerse notar que en las definiciones doctrinarias antes citadas se hace caso omiso a este aspecto, lo que -- nos conduce a pensar que éstas son un tanto incompletas, puesto -- que omiten señalar la necesidad de que el obligado incurra previamente en un hecho o coincida con una situación, para determinar -- su obligación en el pago del impuesto y en que, necesariamente para coincidir con ella debe existir la voluntad del contribuyente.

Lo mismo sucede en el caso de la definición dada en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, sin embargo, la definición establecida en nuestra legislación vigente, vuelve a contemplar esta situación y con lo mismo dejándola en claro como en la del Código de 1938.

Finalmente otro aspecto característico que podemos observar en la definición actual y que merece comentario es el concerniente a que nuestra legislación nos dá solamente una idea de lo que debemos entender por impuesto, pues no nos explica clara, con exactitud y con eficacia su significado o su naturaleza, esto en razón

a que nos dice "situación jurídica o de hecho prevista en la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, - III y IV de este artículo", es decir, nuestra legislación fiscal - por medio de la exclusión pretende establecer los rasgos característicos y distintivos de una figura jurídica de gran importancia como lo son los impuestos, ya que se entiende que es impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras, o derechos, lo que considero una cuestión a corregir y especificar por parte de nuestros legisladores, o en su caso, que por medio de dicho precepto se haga referencia a un ordenamiento legal o a algún otro artículo que subsane la deficiencia mencionada y al mismo tiempo lograr con esto, que no exista - imprecisión en cuanto a la aplicación e interpretación del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente que señala que -- "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho" y al artículo 5º del mismo Código que - establece que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas - a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, -- así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta".

A mayor abundamiento, entre algunos de los fallos y ejecutorias existentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a la interpretación y aplicación de los impuestos están los siguientes:

"La interpretación de la Ley debe ser estricta y hay que - - aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen y para que el cobro del impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que así lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de la - ley".(15)

"La aplicación de los impuestos y medidas para la recaudación deben ser de aplicación estricta, o sea fundándose en situaciones perfectamente aclaradas por las leyes y cuando los casos que se - presenten, encajen exactamente en lo previsto por la Ley Tributaria".(16)

Las ejecutorias establecen que "En materia de impuestos, la interpretación de la Ley debe ser estricta, hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen y el cobro que se haga sin apegarse a estas reglas importa una violación de los artículos 14 y 16 Constitucionales".(17)

Los impuestos no pueden ser aplicados por analogía, como señalaba anteriormente el Código Fiscal de la Federación, pues esta regla entrañaba la prohibición de fundar una imposición por analogía.

15.) Fallo en la Revista de Materia Fiscal, tomo 14. pag.772.

16.) Cit.Pos. Martínez López Luis. "Derecho Fiscal Mexicano", Edit. ECASA, 4a. ed. México, 1960. pág.50.

17.) Sem. Jud. de la Federación, tomo XX, pág. 930.

Y por último la Ejecutoria que señala que "En la aplicación de los impuestos deben tomarse exclusivamente los términos de las leyes que los crean, sin que sea dable ampliarlos".(18)

Habiendo realizado el análisis de algunas de las definiciones que de los impuestos se han establecido, puede concluirse que la sustentada por nuestra legislación vigente es incompleta, además de no confiable por los motivos antes expuestos.

C.- Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.

A la luz de lo preceptuado por el artículo 31 fracción IV -- Constitucional, puede apreciarse la distinción de los sujetos que intervienen en toda relación jurídica tributaria, siendo por un lado el sujeto activo y por el otro el sujeto pasivo.

Dentro de la organización de nuestro sistema de Gobierno y de conformidad con lo expresado anteriormente, la calidad de sujeto activo está representada por la Federación, los Estados, el Departamento del Distrito Federal y los Municipios, con la diferencia de que este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud, pues solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, ya que los Municipios únicamente pueden administrar su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen -- las legislaturas de los Estados según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución.

18.) Jurisprudencia, Sem. Jud. de la Federación, tomo LXXIII, pág. 1532 y otros.

En otras palabras se puede decir que la Federación, las Entidades Locales, incluso el Departamento del Distrito Federal, salvo algunas limitaciones establecidas en nuestra norma suprema pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir los presupuestos, en cambio, el Municipio no puede fijar por sí los impuestos Municipales, sino que éstos son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio solamente tiene la facultad de recaudarlos, teniendo con esto una soberanía tributaria -- subordinada a diferencia de las anteriores que cuentan con una soberanía tributaria plena; y en relación con lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia en los términos siguientes:

"Los impuestos Municipales decretados por los Ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacer las efectivas importa una violación constitucional".⁽¹⁹⁾

De acuerdo a lo antes expuesto, fuera de la Federación, los Estados y los Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales y debido a que en el presente trabajo de investigación me referiré a la facultad de la Federación para el establecimiento de los impuestos como se podrá observar en los capítulos siguientes, es por lo que me limitaré a hablar acerca del Municipio hasta lo antes comentado, con el propósito de no desviarme del principal objetivo de este estudio.

19.) Cit. pos. Flores Zavala Ernesto, op.cit., pág.54, Apéndice al tomo LXXVI - del Seminario Judicial de la Federación, la. Parte, vol.2º pág. 801.

Como antecedentes legales inmediatos de lo que debe de entenderse por el sujeto pasivo de un crédito fiscal encontramos que se le definía diciendo que "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal", lo anterior en base al artículo 20º del Código Fiscal de la Federación de 1938, y posteriormente se le conoce como "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal", ésto de acuerdo con el artículo 13º del Código Fiscal de 1966, distinguiéndose ámbas, en que la segunda especifica que los extranjeros también están obligados al pago de impuestos y suprimándose la frase "de una manera directa" con el propósito de evitar confusiones.

En virtud, de que en el Código Fiscal vigente en ninguno de sus preceptos se define con exactitud al sujeto pasivo, como en los anteriores, es oportuno recordar en este momento lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal vigente, que dice: "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas", por lo que en consecuencia una persona está obligada al pago de una prestación al fisco cuando este mismo está en la posibilidad de exigirle el pago de la prestación debida, de lo que podemos estimar que es sujeto pasivo del impuesto, el individuo cuya situación --

coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o el que produce, el que es dueño de la cosa o materia que la ley toma en consideración para establecer el impuesto, pero también asimismo el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

Podemos encontrar en relación con el pago de la obligación fiscal, que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente la que realiza el pago, a la que se le ha denominado como sujeto pagador del tributo, al cual, en el capítulo cuarto me referiré con amplitud.

El Sujeto Pasivo en nuestra legislación mexicana únicamente pueden serlo, las personas físicas o morales, como ya lo habíamos expresado anteriormente, pues solo ellas están previstas como contribuyentes, tanto en el Código Fiscal, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos; cabe hacer el comentario relativo a que en el pasado Código también eran considerados sujetos pasivos las agrupaciones que constituían una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándolas para su regulación a las personas morales, situación que en la actualidad ha desaparecido.

La Ley Tributaria en nuestro país, establece la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo-

tanto, distingue entre deudor o responsable directo y deudor o -- responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica, solamente en relación con el segundo en el - Código Fiscal vigente, en su artículo 26 hace una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios.

En conclusión podemos decir que de conformidad con los preceptos citados anteriormente, es decir, con los artículos 1ro. y 26 del Código Fiscal, tenemos que en México, el sujeto pasivo de un crédito fiscal se clasifica en deudor directo y responsable so lidario y que es criticable que no exista dentro de este mismo or denamiento una definición de sujeto pasivo en cada uno de sus aspectos, como también es criticable que se indique que toda respon sabilidad del pago es solidaria, pues esto significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, situación que se puede apreciar de la lectura de los casos mencionados en el artículo 26 ya citado.

La Federación puede convertirse en sujeto pasivo, en otras - palabras, tendrá la Federación la obligación de pagar contribuciones únicamente cuando las leyes así lo señalen expresamente en -- sus preceptos; respecto a los Estados Extranjeros en casos de re- ciprocidad, no están obligados a pagar impuestos, no quedando com prendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados y por último se establece legalmente que las per

sonas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, solamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

D.- Clasificación y Características legales de los Impuestos.

Con el propósito de tener una amplia visión y un mejor conocimiento de esta figura tributaria, es menester, tomar en consideración las diversas clasificaciones doctrinarias más importantes que se han elaborado y que constantemente se citan en la práctica, además de que por otro lado, nos va a permitir saber y distinguir cual sería el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado para la economía del Estado o Región en el que se tenga el propósito de establecerlo.

De esta manera, una de las clasificaciones más importantes es la que los divide en Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Para Raúl Rodríguez Lobato,⁽²⁰⁾ esta clasificación es más de carácter económico que jurídico y que presenta además el grave problema de imprecisión lo que con toda facilidad conduce a la confusión, establece además, que es una de las más manejadas en el campo de la Hacienda Pública, que a ella se hace frecuente referencia al hablar de impuestos y que no existe un criterio uni-

20.) Rodríguez Lobato Raúl. op. cit., pág.67.

forme para distinguir a los Directos de los Indirectos de lo que deriva su imprecisión y por último comenta tres criterios por medio de los cuales se les distingue.

En relación al último punto del párrafo anterior, expresa como primer criterio de distinción entre los impuestos directos e indirectos, el referente al de la incidencia, que señala que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas y los indirectos, son los que sí pueden ser trasladados de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo; y que la crítica que ha recaído a este criterio por parte de Dino Jarach en su obra titulada "Curso Superior de Derecho Tributario,"⁽²¹⁾ consiste principalmente en que todos los impuestos en determinadas condiciones son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que por lo tanto, tienen efecto sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse con anterioridad.

En segundo lugar menciona el criterio Administrativo o del Padrón, el cual señala que son impuestos directos, aquellos que -

21.) Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", Edit. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes y son impuestos indirectos, aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones no permanentes, es decir, transitorias, no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

Por último señala el tercer criterio, el cual es el de la manifestación de la capacidad contributiva, en el que se establece que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspectos dinámicos de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza y son los impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

Este último criterio a juicio de Rodríguez Lobato, sí permite distinguir a los impuestos directos de los indirectos, pero se señala que no está exento de crítica, ya que presenta inconvenientes en su aplicación porque hay casos en los que ni la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencian la real capacidad contributiva -

del sujeto pasivo.

A diferencia de estos tres criterios, para el Maestro Flores Zavala,⁽²²⁾ únicamente existen dos criterios principales para distinguir a los directos de los indirectos, por un lado se encuentra un criterio basado en la repercusión y por otro lado, un criterio denominado por él como Administrativo.

En relación con el primero, establece que impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone como fin alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprime todo intermedio entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden y por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión; que las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas y que el legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

Clasifica asimismo, dentro de los impuestos directos al impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa, el impuesto sobre herencias y legados, el impuesto sobre donaciones y entre los indirectos, los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, etcétera.

En cuanto al segundo criterio, es decir, el Administrativo, -

22.) Flores Zavala Ernesto. op. cit., pág. 263.

expresa que los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes y que los impuestos indirectos al contrario, son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes y que de acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos por ejemplo los que gravan las herencias y legados, la compraventa, entre otros; e impuestos directos el de la renta.

Además explica que la existencia de estos dos criterios y la natural dificultad de clasificar los impuestos en uno u otro grupo, dan lugar a confusiones y a que gravámenes de ciertos países o autores consideran directos, otros los clasifican como indirectos; como ejemplo de lo anterior dice que el impuesto sobre herencias y legados, desde el primer punto de vista es directo y desde el punto de vista del criterio administrativo es indirecto, sin embargo, en la mayor parte de los casos los impuestos son directos o indirectos de acuerdo con los dos criterios.

Existe una controversia desde tiempo atrás sobre las ventajas e inconvenientes que presentan estas dos categorías de esta clasificación; de esta manera las ventajas que se encuentran dentro de los impuestos directos son las de que aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede --

contar con fijeza, esto se debe a que si el legislador sabe quienes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad, conoce también más o menos con exactitud el rendimiento del impuesto; hacen posible la realización de la justicia fiscal, porque se conoce al contribuyente y con esto es posible establecer exenciones - para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos; y porque tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos; en cambio, estos impuestos presentan inconvenientes por el hecho de que son muy sensibles a los contribuyentes, ya que el sujeto del impuesto puede percibir perfectamente dónde, cuándo, cómo y cuánto tiene que pagar, - además de que por aquel pago no recibirá contraprestación alguna; son poco productivos porque como los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, - una cuota muy elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado y, además una tendencia asentada a evadir el impuesto, por otra parte las formas más generales para determinarlos son: Por declaración del causante, por determinación administrativa y por signos externos, no permiten un control exacto de la base; si existieran solos serían muy pesados, porque si la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuotas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con aumento de las tendencias de evasión; son poco elásticos, algunos de ellos como el impuesto sobre la Renta, aumentan con la necesidad pública; otro de los inconvenientes de los impues

tos directos es que el causante como siente más el impuesto, es más estricto para juzgar de los gastos del Estado, es decir, lleva un mayor control de ellos; se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales, porque la apreciación de las circunstancias personales del sujeto, requiere cierto margen de poder discrecional que se presta a una actitud arbitraria de los agentes fiscales y por último, otro de los inconvenientes que presentan estos impuestos es que dejan sin gravar a un gran sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso y otros.

Por otro lado, los impuestos indirectos presentan las siguientes ventajas: Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas; son más productivos que los impuestos directos, porque pasado el momento de su establecimiento el impuesto se confunde con el precio; permiten gravar a todo el sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, entre otros; están dotados de una gran elasticidad, es decir, tienen una gran tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etcétera, y por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan; es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, preci-

samente porque se confunden con el precio de los artículos gravados, pero en este aumento solo debe de hacerse en casos muy necesarios y con la debida discreción; otra ventaja que se presenta en estos impuestos es que son populares o al menos, menos impopulares que los directos, si una cuota es baja y sólo se exigen de pocas personas o en ciertas zonas, entonces pueden serlo, pero si su control exige medidas molestas, entonces no lo serán; se dice que los impuestos indirectos son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para con esto no pagar el impuesto; se dice también que tienen la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento en que es más cómodo para él, porque lo hace al adquirir las mercancías sin que el fisco se lo exija, aunque cuando se trata de artículos necesarios, la necesidad obliga a comprarlos y por consiguiente a pagar el impuesto, aún cuando no sea el momento más conveniente para hacerlo desde el punto de vista económico; cuando el impuesto recae sobre el instrumento de producción, se provoca un mejoramiento en el proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y su rendimiento y poder así obtener el importe del impuesto de un incremento en la producción, sin necesidad de aumentar los precios de los productos.

Los inconvenientes o desventajas de los impuestos analizados anteriormente están entre otros, el hecho de que no son justos, ya que pesan sobre aquel que más consume, así por ejemplo aquel que tiene mayor familia por consiguiente su consumo de artículos-

de primera necesidad es mayor y por lo mismo, será mayor el impuesto que deba pagar; no tienen la misma fijeza que los directos, en tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada quien restringe sus consumos, aún cuando esta restricción será mejor cuando las cuotas no son muy elevadas; los gastos de percepción son muy elevados, porque es necesario un gran personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aún cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para él defraudar al fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto, o para estar en situación ventajosa frente a sus competidores, al no pagarlo y poder ofrecer un precio más bajo; producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos, ya que el fisco interviene en el procedimiento industrial, fijando métodos de elaboración o revisando las instalaciones, o en otras formas diversas; provocan una redistribución artificial del comercio o de la industria, los impuestos aduanales por ejemplo, obligan a que el tránsito de las mercancías se haga sólo por los lugares autorizados; como los impuestos requieren gran personal, éste se sustrae a la industria, los impuestos directos requieren personal más técnico, en tanto que los indirectos lo requieren más numeroso; y como última desventaja presentada en estos impuestos es la consistente en que provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, porque como una alza excesiva de precio puede dar lugar a una disminución

en la demanda, se incita a la falsificación de las mercancías para compensar el impuesto, o bien al fraude con el objeto de poder conservar el precio anterior.

De esta manera, concluye diciendo el autor citado anteriormente que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, si no que, por el contrario, deberán establecerse combinados los dos tipos y que existe una tendencia a abandonar esta clasificación de los impuestos por su carácter empírico, poca precisión e inexactitud, pero que todavía se -- conserva en muchos países y se hace referencia frecuente a ella -- en la teoría.

No obstante lo anterior, se considera también por otra parte que esta clasificación no tiene "consagración legal en nuestro Derecho, ni aún por vía de simple referencia, pues cuando se pretendió introducir, al proyectarse la Constitución Federal de 1857 el precepto relativo se eliminó",⁽²³⁾ dándose como consecuencia que esta clasificación no tuviera apoyo legal y que en otros países -- como Argentina en el que su Constitución Política ha utilizado esta clasificación con el propósito de hacer una división de poderes fiscales entre la Federación y los Estados, le ha provocado -- múltiples problemas en su aplicación precisamente por uno de los inconvenientes que anteriormente se pudo observar y es la imprecisión.

23.) De la Garza Sergio E., op. cit., pág. 371.

Doctrinariamente se ha clasificado también a los impuestos - en Reales y Personales, entendiéndose por los primeros aquellos - que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos y gravan o recaen sobre las cosas, bienes y actos, como - - ejemplo de estos impuestos está el de la propiedad raíz, entre - otros, y por los segundos se ha dicho que "se tiene en cuenta fun - damentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de -- tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se enca - mina principalmente a las cualidades de las personas, gravando -- principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del im - puesto o contribuyente",⁽²⁴⁾ como ejemplo claro de este impuesto te - nemos al Impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las per - sonas físicas.

Ahora bien, en relación a las características legales de los impuestos es muy importante tener presente que la Historia, la -- Economía y la Literatura de todos los países y de todos los tiem - pos, contienen infinidad de temas relativos a los impuestos, como lo hemos podido observar en el desarrollo de este trabajo, por -- ejemplo en cuanto a sus antecedentes mucho se ha escrito en diver - sidad de obras; asimismo también existen tratadistas que se han - ocupado de elaborar principios teóricos sobre los cuales debe fun - damentarse toda ley impositiva, siendo los más conocidos los for - mulados por Adam Smith y Adolfo Wagner, que aún cuando datan de -

24.) Sánchez León Gregorio, op. cit., pág. 279.

hace dos siglos, generalmente son respetados y observados, es decir, tomados en consideración por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues por su contenido e importancia, son la base principal para el desenvolvimiento de todo sistema referente a finanzas y que de no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o en todo caso arbitrario. Además estimo por consiguiente, que estos principios teóricos son la primera base sobre la cual están fundamentados los impuestos.

Estos principios teóricos son los de "Justicia, Certidumbre, Comodidad y de Economía" (25)

De la unión de estos principios teóricos más los principios que sobre la materia recoge nuestra Constitución Política, tenemos que todo impuesto debe reunir las características siguientes:

Primera.- Debe estar establecido en una ley. Esta característica se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, a esta característica también se le conoce como Principio de legalidad y se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión y la Cámara de Diputados tienen facultad para imponer las

25.) Adam Smith, "La riqueza de las Naciones", Edit. Fondo de Cultura Económica, páq. 725.

contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y discutirlo y aprobarlo anualmente, durante su período ordinario de sesiones, de lo que se concluye, que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y del Decreto-Delegado.

Segunda.- El pago del impuesto debe ser obligatorio. Característica que se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos. Por el momento es todo lo que mencionaré respecto de esta característica, puesto -- que más adelante en el Capítulo Cuarto, cuyo apartado lo denominé como "La obligatoriedad para el pago de los Impuestos", realizaré un análisis preciso y minucioso de la obligación fiscal, con el propósito de comprobar si realmente el precepto citado, es el fundamento legal para el pago de los impuestos y el Derecho del Estado para el cobro de los mismos.

Tercera.- Debe ser proporcional y equitativo.

Esta característica también se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra ley fundamental. Podemos observar que esta característica postula de alguna manera los principios teóricos en los que se fundamenta toda ley impositiva, como ya lo vimos anteriormente, formulados por Adam Smith y Adolfo Wagner, con lo que debemos entender de acuerdo a la opinión de Raúl Rodríguez-Lobato que esta característica se refiere "a que los impuestos de-

ben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido".⁽²⁶⁾

Cuarta.- Y como última característica está la de que el impuesto se establezca en favor de la Administración activa o centralizada del Estado. Esta característica se obtiene del texto de los artículos 31, fracción IV; 73 fracción VII y 74, fracción IV de nuestra Constitución Política Federal.

E.- Limitaciones del Estado para establecer los Impuestos.

El ámbito de validez de las normas del Derecho y en especial de la rama a la cual nos estamos refiriendo, encontramos que cuenta con ciertas limitaciones al igual que todas las demás, ante esta situación el límite espacial de la ley Fiscal se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos, o sea a su zona o área de vigencia.

En nuestro país, de acuerdo a su organización política como República Federal, que tiene como base de su división política al Municipio, podemos observar que existen leyes federales, leyes locales, donde se incluyen las del Distrito Federal y leyes Municipales, teniendo cada una de ellas vigencia dentro del territorio que legalmente corresponde a la Entidad Política respectiva, salvo el

26.) Rodríguez Lobato Raúl. op. cit., pág. 78.

caso de las Federales, pues por disposición del artículo 8º del Código Fiscal de la Federación para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional lo que conforme a la -- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera -- del mar territorial, zona que comprende una faja de 200 millas paralelas a las costas del país; por lo tanto, la zona de la ley -- fiscal federal está constituida por el territorio nacional más la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

Otra limitación con que cuenta nuestra legislación fiscal es la que se refiere al aspecto temporal de la que Raúl Rodríguez Lobato nos dice que consiste "en el período previsto para que la -- ley esté en vigor, así como al momento previsto para que la ley -- esté en vigor, así como al momento previsto para que la ley entre en vigor. El primer aspecto está señalado por la Constitución, -- por lo que lo llamamos vigencia constitucional, y el segundo está señalado por la ley secundaria u ordinaria, por lo que lo llamamos vigencia ordinaria". Concluyendo el autor citado dice que la vigencia constitucional se refiere al período previsto por la Constitución para que la ley fiscal esté en vigor y la vigencia ordinaria se refiere al momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes tributarias, es decir, para este autor el límite -- temporal de la ley fiscal está dado por nuestra propia Constitución y por sus ordenamientos secundarios.

En términos de nuestra Constitución Política, la vigencia de la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación impositiva es anual, ya que de acuerdo con los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, el Congreso de la Unión anualmente en su período ordinario de sesiones, debe examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, imponiendo las contribuciones necesarias para cubrirlo, por lo tanto, la conclusión lógica y necesaria es que la vigencia constitucional de dicha ley es anual, pues la imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos en un año, y satisfecho ese presupuesto, carece de fundamento y justificación constitucional la imposición de tributos, al menos hasta en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para un nuevo año, siendo la Ley de Ingresos un ordenamiento en el que enumeran las contribuciones que se desea mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significa discutir y aprobar las leyes que deberán expedirse cada año, es decir, la Ley de Ingresos constituye un catálogo en el que se anotan los tributos que se decretan para el año fiscal siguiente y con su sola mención en este catálogo, se entiende prorrogada la vigencia de la ley ordinaria que rige el tributo.

Respecto a la vigencia ordinaria de la ley fiscal, el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la República el día si

guiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior, notándose - con ésto, que el sistema elegido por nuestro país, es decir, por nuestro legislador federal para determinar el momento en que se - inicia la vigencia de la Ley Fiscal es el sistema simultáneo, o - sea que la ley entra en vigor al mismo tiempo en todo el país.

Ahora bien, tomando en consideración lo dispuesto por diversos artículos constitucionales, puede entenderse que existe un cierto límite del poder tributario del Estado para establecer los impuestos, de esta manera tenemos que este límite está constituido por principios recogidos por la propia Constitución General de la República, entre los cuales se encuentran los siguientes:

De legalidad, proporcionalidad y equidad de conformidad con el artículo 31, fracción IV; de generalidad; de igualdad; distinción de los tributos a satisfacer los gastos públicos; de irretroactividad de la ley; de garantía de audiencia; de derecho de petición; de no confiscación de bienes; pero ante todo y principalmente podemos decir para concluir el presente tema que el poder tributario del Estado para establecer los impuestos se encuentra limitado por una parte, por las necesidades financieras derivadas - de las atribuciones que se le han conferido, es decir, no puede - el Estado establecer un impuesto arbitrariamente mientras no esté justificado con alguna atribución que se le haya conferido; y por otra parte, por la capacidad económica de los afectados con el im

puesto, o sea, no puede establecerse un impuesto que esté por encima de las posibilidades económicas de los contribuyentes.

CAPITULO III

LA COACCION COMO MEDIO PARA LOGRAR EL PAGO DE LOS IMPUESTOS.

A.- Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El principal medio a través del cual, el Estado se vale para ejercer su facultad económico-coactiva, es decir, para desarrollar su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer - valedero su derecho, es precisamente el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Empezaré el desarrollo de este punto del presente capítulo, mencionando que como ya sabemos existe diferencia en cuanto a los conceptos de proceso y procedimiento, la que considero importante precisar como primer paso para facilitar el entendimiento del procedimiento fiscal.

Así tenemos que Procedimiento es "El conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no -- ser jurisdiccional",⁽²⁷⁾ y por Proceso que "es la resolución jurisdiccional de un litigio",⁽²⁸⁾ notándose que si bien es cierto, todo proceso implica un procedimiento, también lo es que no todo procedimiento implica un proceso, ya que siempre que exista proceso habrá en consecuencia un litigio.

Todo procedimiento, incluyendo el fiscal se integra por actos de trámite y por actos definitivos o resoluciones definitivas, con la diferencia entre ambos de que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto en cuestión; asimismo debe de constar todo procedimiento de tres momentos: De exposición, de pruebas y el decisorio.

El Procedimiento Fiscal se compone de dos fases a las que se les denomina oficiosa y contenciosa.

Para Luis Martínez López,⁽²⁹⁾ la fase oficiosa del procedimiento fiscal es "el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe-

27.) Rodríguez Lobato Raúl, op. cit. pág. 195.

28.) Ibidem.

29.) Martínez López Luis, "Derecho Fiscal Mexicano", Ediciones Cont. y Admvas. 4a. ed. 1982, pág. 209.

un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación".

Por lo tanto, podemos entender que la fase oficiosa del procedimiento es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco - por su propia iniciativa, en los que determina su voluntad al decidir sobre la aplicación de la legislación fiscal a un caso en particular, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por su contenido o finalidad, el procedimiento fiscal oficioso puede ser de simple tramitación cuando termina en la decisión-administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal, o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando termina en el castigo de los ilícitos fiscales.

Se entiende por fase Contenciosa del Procedimiento fiscal "la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna una resolución del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia"⁽³⁰⁾, pudiéndose observar que abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de Amparo y tiene como fi-

30.) Rodríguez Lobato Raúl. op. cit., pág. 198.

nalidad inmediata el control de la legalidad de los actos del Estado en la rama fiscal.

Se caracteriza esta fase del procedimiento para Raúl Rodríguez Lobato principalmente por estar regida por el principio dispositivo que consiste fundamentalmente en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, con la excepción de algunos casos señalados en la ley.

En materia fiscal, el Estado para hacer cumplir sus resoluciones no se hace necesaria la intervención de Organismos del Poder Judicial, esto en contraposición con el Derecho Privado, ya que éste ante el incumplimiento voluntario de una obligación, domina el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención del Estado, ya que por medio de éste, el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aún en contra de su voluntad, aspecto que ha quedado contemplado Constitucionalmente como una garantía individual, señalada concretamente en el artículo 17, lo que en el ámbito del Derecho Público y por consecuencia en el Derecho fiscal, se da doctrinariamente una solución contraria a este problema de incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones, al admitir que la Administración Pública, es decir, el Gobierno proceda en forma directa, sin la intervención de los Organismos Jurisdiccionales para la ejecución de sus propias resoluciones, lo que considero una

facultad del Estado muy necesaria, principalmente porque se trata de la obtención de sus ingresos con los cuales podrá estar en posibilidad de llevar a cabo las funciones que tiene encomendadas.

En relación a lo anterior Gabino Fraga,⁽³¹⁾ en su obra titulada Derecho Administrativo opina que "esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas" y además que "Esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a trabas y dilaciones que significarían la intervención de los Tribunales y el procedimiento judicial".

En las líneas siguientes mencionaré brevemente y en forma esquemática la manera en que se lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, cuyo desarrollo está regulado por los artículos que van del 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Se establece primeramente que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

31.) Fraga Gabino. "Derecho Administrativo", Edit. Porrúa, S.A., México 1968. 13a. edición.

Para ésto, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito-fiscal, el ejecutor designado por el jefe de la Oficina Exactora-podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco; o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales debidos.

Se establece que los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras. En lo que respecta a los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Asimismo, se mencionan las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, señalando las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, --

etcétera, así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé también como ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia.

Respecto a los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas se establecen sus facultades, así como sus obligaciones, tales como las de recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente un cierto porcentaje de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, ésto a manera de ejemplo.

Una vez practicado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones, será el valor de avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días y a falta de acuerdo, el valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etcétera.

Una vez fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En cuanto a los pagos de contribuciones se establece que los que se hagan o efectúen se aplicarán a los créditos más antiguos-siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el orden siguiente:

- a) Gastos de Ejecución.
- b) Recargos.
- c) Multas, y
- d) La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Si sucediera el caso de que quedara algún excedente después de la aplicación, se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

Por otra parte, se establece dentro de los numerales citados anteriormente que la autoridad fiscal con el propósito de asegurar el crédito fiscal debido, podrá antes de la fecha en que éste sea determinado o exigible, practicar embargo precautorio cuando a su juicio hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de su obligación fiscal. Indicándose tam-

bién que si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo, pero si sucediera lo contrario, es decir, si la autoridad dentro del plazo señalado los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución, debiéndose dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

En base a lo señalado en este último párrafo, estimo que hasta cierto punto esto del embargo precautorio, es obsoleto o innecesario, por la sencilla razón de que si bien es cierto que el Estado para poder llevar a cabo las funciones que tiene encomendadas necesita de recursos suficientes que le permitan llegar a realizarlas, también lo es que de cualquier manera el obligado al caer en el supuesto de incumplimiento deberá pagar recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso proceda, por lo que mientras no exista incumplimiento no puede actuarse legalmente, precisamente por el mismo principio señalado en el artículo 5º del propio Código Fiscal.

Considero prudente señalar que en el campo del Derecho tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales; con la única limitación que fué encontrada por parte del sujeto activo consistente en que no puede agotar el procedi-

miento de ejecución sin que previamente se designe al incapaz un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes, ya que, como en las demás ramas del Derecho, se le niega personalidad y por sí mismo no podría acudir ante un tribunal.

B.- Sanciones contempladas dentro del Código Fiscal de la
Federación.

1.- Sanciones Pecuniarias o Multas, y

2.- Sanciones Privativas de Libertad.

El Derecho es un conjunto de normas o preceptos de conducta, de observancia obligatoria, impuestas por el Estado a sus súbditos y provistas dichas normas de un elemento que va a garantizar directa o indirectamente el cumplimiento de la orden contenida, - el cual es la sanción.

Toda violación de una norma jurídica tiene como consecuencia una sanción, la que es considerada como el medio que el legislador adopta para lograr que la norma alcance su efectivo cumplimiento, es un precepto de orden secundario establecido para garantizar el cumplimiento de la norma primaria.

Ahora, ya en materia fiscal, el Derecho Tributario es un conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, hacer, de no hacer y de tolerar, estando provisto además de medios adecuados -

con los cuales se puede exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre estos medios encontramos precisamente a las sanciones.

Es conveniente, antes de seguir con este elemento de orden secundario, precisar las principales diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario que lo apartan del Derecho Penal Común que se han establecido doctrinariamente, ya que en relación con la sanción existen aspectos muy interesantes:

"a) El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal Común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa ó determina conforme al Derecho Privado.

b) El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el Derecho Penal Común sólo sanciona hechos delictuosos.

c) El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, el Derecho Penal Común sólo a las personas físicas.

d) El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio para el Derecho Penal Común el incapaz no es responsable.

e) El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los

agentes de control; en cambio, el Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

f) En el Derecho Penal Tributario, en tratándose del delito el dolo, se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio, para el Derecho Penal Común, el dolo no se presume.

g) El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio el Derecho Penal Común, tiende principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño".⁽³²⁾

En opinión de Sergio Francisco De La Garza, las sanciones tributarias deben tener verdadero carácter de penas, caracterizándose la pena para él por dos notas, "una de carácter negativo: no se impone para compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber calculados, ni en concepto de pago de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima; y otra de carácter positivo: se infringe para preparar un daño ideal o inmaterial por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar".⁽³³⁾

32.) Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 8a. edición, 1985, pág. 33E.

33.) De La Garza Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano" Edit. Porrúa, 12a. edic. México 1983. pág. 839.

Establece que ante la infracción, sobre todo la consistente en el incumplimiento de la prestación, el ente público tiene a su disposición varios tipos de sanciones: una de ellas es el procedimiento de ejecución, para obtener en la vía de ejecución forzosa el pago de la prestación; otra sanción de tipo meramente indemnizatorio es hacer pagar intereses moratorios y los gastos de ejecución; por último el Estado puede castigar al infractor, mediante diversos medios, pero siempre con el fin último de reprimir, intimidar y penar al infractor y prevenir la misma conducta antijurídica en otras personas.

Nuestra Legislación fiscal en los términos del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, establece que en las infracciones de los ordenamientos tributarios se tomará en cuenta únicamente el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la responsabilidad penal.

La Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que "Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales con completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando; en cada una de sus actuaciones, existen inculcados, por responsabilidades de distinto género: unas de carácter penal y otras de -

orden meramente administrativo por el pago de derechos fiscales.⁽³⁴⁾

Dentro de las disposiciones de nuestro vigente Código Fiscal de la Federación, se establecen dos clases de sanciones, por un lado se encuentran las pecuniarias o multas y por el otro, las privativas de libertad, tal y como quedó apuntado en el presente apartado.

Es conveniente clasificar, antes de entrar al estudio de las sanciones que ha adoptado el Derecho Tributario, a las infracciones que originan su imposición, con el propósito de lograr un mejor entendimiento de las mismas.

De esta manera, tenemos en primer término a las infracciones de omisión o de contravención y las de comisión o intencionales. Entendiéndose por contravención la violación no delictual de la norma tributaria, estándose en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al erario; no existiendo dolo o mala fe, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de la obligación fiscal, en cambio las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente con el fin de cau-

34.) Tesis Jurisprudencial No. 272 visible, Reg. 523 del Apéndice al Tomo XCVII del Sem. J. Fed. Act. D.A.C.

sar un perjuicio a los intereses de la hacienda pública, como por ejemplo alterar la contabilidad, exhibir un documento falso, proporcionar información falsa, etcétera.

En segundo término, a las infracciones instantáneas e infracciones continuas; siendo las primeras aquellas que se consumen y agotan en el momento en que se cometen: por ejemplo: no presentar declaración dentro de término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala etcétera, y las segundas, que se denominan también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos, por ejemplo: no llevar contabilidad, llevar una contabilidad alterada, entre otras.

Infracciones simples e infracciones complejas, como tercer lugar. De las cuales las simples son las que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición y las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se fija una sanción.

Ocupando el cuarto lugar se encuentran las infracciones leves y las graves, siendo leves aquellos actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales, y las graves aquellos actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

En último lugar podemos encontrar a las infracciones administrativas y las penales. Las administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad judicial.

Habiendo mencionado la clasificación doctrinaria de la infracción en materia fiscal, es importante señalar también que existe una corriente que enfoca a la conducta que contraría a lo dispuesto por la ley fiscal como ilícito tributario, la que sostiene que a este ilícito se puede tipificar como infracción y como delito.

De acuerdo con nuestro sistema jurídico y concretamente con el artículo 94 del Código Fiscal vigente, el incumplimiento de una obligación tributaria se puede calificar como infracción o como delito, toda vez que establece en este artículo que además de las sanciones administrativas que correspondan se seguirá procedimiento penal, lo cual podría pensarse que existe el problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en los ámbitos penal y administrativo, es decir que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, contradiciendo al principio constitucional que dice "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene", dispuesto en su artículo 23º.

Este problema queda resuelto al modo de ver de Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez,⁽³⁵⁾ al considerar que la conducta ilícita

35.) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario", Ed. Limusa, 3a. ed., pág. 172.

no se sanciona dos veces, sino que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo que son impuestos por autoridades diferentes.

Retomando las afirmaciones hechas anteriormente en relación con el Código Fiscal de la Federación vigente respecto del presente apartado del presente capítulo, consistentes en que dentro de este ordenamiento legal se establecen dos clases de sanciones, -- las cuales son las pecuniarias o multas y las privativas de libertad, podemos decir para terminar y concluir teniendo presente la idea de que toda infracción va a tener como consecuencia una sanción, que el Código Fiscal no define lo que constituye genéricamente una infracción y se concretiza a enunciar las conductas que considera en la especie como tales, de esta manera, será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona cuya conducta concretice en los supuestos que la norma jurídica señale como tal, según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión.

Agrega también este numeral que son responsables quienes "omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos". Pudiéndose observar con ésto, que el legislador no quiso que escapara ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones, lo que considero un aspecto muy acertado dada la importancia del cumplimiento de la obligación tributaria.

Por consiguiente, tienen carácter de sujetos responsables de la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros, - así como los funcionarios y empleados públicos en los casos y con las condiciones que la ley establece. En caso de pluralidad de - responsables, cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.

Ahora bien, el sujeto sancionador que está constituido por - las autoridades fiscales, podrá imponer las sanciones que proceden conforme a lo dispuesto en los artículos 40 fracción II, 41 - fracción II, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación.

Como ya anteriormente se había mencionado, que al ser la infracción una conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación, - y como éstas pueden consistir en un dar, un no hacer, un hacer, ó tolerar, se les ha agrupado doctrinariamente, en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

La comisión de infracciones por violación de obligaciones - tributarias sustantivas se da en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en un dar, por ejemplo, el pago de - las contribuciones y sus accesorios.

Nuestro Código Fiscal de la Federación regula este tipo de -

infracciones en sus artículos 76 y 78 y las podemos clasificar de la siguiente forma:

a) Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el monto de las sanciones, las cuales son el punto más importante de este apartado, será un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre del acta final, o de la determinación del crédito, y conforme al artículo 77, estas sanciones se podrán incrementar en diversos porcentajes en caso de reincidencia, de infracciones continuadas, de utilización indebida de documentos o de la contabilidad y cuando se trate de contribuciones retenidas o recaudadas pero no enteradas.

La disminución de la multa procede si se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución de la sanción, y cuando el infractor cuente con estados financieros dictaminados, en los términos de los artículos 75 fracción VI y 77 fracción II del Código Fiscal.

b) Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa será del 20% de las contribuciones omitidas, con fundamento en el artículo 78. También se concede un beneficio por pronto pago, consistente en una reducción del 50% de la multa, si ésta se cubre dentro de los quince días posteriores a la fecha en que se hubiere

notificado su determinación.

Tratándose de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83, establecen la relación siguiente:

a) Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, omisión de cita de la clave, hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida.

b) Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

c) No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales. Incluyéndose el caso también de que se presenten incompletas o con errores.

d) Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservar la o no legalizarla.

e) No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista obligación de hacerlo.

f) No cumplir con los requisitos fiscales al efectuar microfilmaciones.

g) Señalar un domicilio fiscal legalmente improcedente para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

En el contenido de los artículos 80, 82 y 84, se establecen las sanciones pecuniarias o multas para los casos de infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como para expedir constancias a las que se refiere el artículo 81, y las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83.

Por último, el artículo 85 regula infracciones por incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar, tales como oponerse a la práctica de visitas domiciliarias, no proporcionar documentos que sean requeridos o, no conservar la documentación que se deje en depósito. Para estas infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación, se establecen en el artículo siguiente las multas para cada caso en particular.

En el artículo 87 se establecen las infracciones que pueden cometer los funcionarios o empleados públicos.

Como último dato importante a señalar es el referente a que al calificar la infracción, la autoridad fiscal tomará en cuenta las siguientes agravantes:

La reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores

veces a una persona por la comisión de una infracción; usar documentos, ya sean falsos, que contengan operaciones inexistentes o sin derecho a ellos; utilizar dos sistemas o más de contabilidad de contenido distinto, o libros sociales con contenido diferente; destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales; omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas; y por último cometer una infracción en forma continuada.

L. Humberto Delgadillo Gutiérrez opina que además de las agravantes mencionadas, deberán también de considerarse las siguientes reglas: cuando una conducta implique la omisión de diversas infracciones, sólo se aplicará la multa mayor; cuando se incurra en la infracción por cumplimiento extemporáneo pero espontáneo, es decir, se hubiere cometido por causa de fuerza mayor o de caso fortuito, la autoridad no deberá imponer multa alguna. No considerándose que el cumplimiento es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por la autoridad, o cuando sea corregida después de cualquier gestión de autoridad.

Cabe mencionar por último, que son los delitos fiscales los que tienen como sanción la privación de la libertad, entre los cuales están el contrabando (artículo 104 del C.F.F.), los hechos ilícitos asimilados al contrabando (artículo 105); la defraudación fiscal (artículo 108); los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110); el uso indebido de bie-

nes depositados (artículo 112); la alteración o destrucción de -- aparatos de control, sellos o marcas oficiales (artículo 113); y las visitas domiciliarias y embargos practicados sin orden de autoridad competente (artículo 114). Y respecto de la multa que es "una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción",⁽³⁶⁾ está sancionada con otras penas, pero no con la privación de la libertad.

C.- Finalidad de las Infracciones y de las Sanciones.

Para iniciar el estudio de este tema, conviene primeramente precisar el concepto de infracción que es uno de los aspectos que comprende este punto y que ya ha sido manejado a lo largo de este capítulo al igual que la sanción.

Por consiguiente, podemos decir que la infracción en términos generales es todo hecho u omisión descrita, declarado ilegal y sancionado por una ley, lo que en materia fiscal se entiende como todas aquellas modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustanti

36.) De La Garza Sergio Francisco, op, cit. pág. 852.

vas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales, cuya finalidad inmediata podemos expresar que es la de hacer posible el cumplimiento o efectividad de los créditos fiscales, previamente marcados por parte del Estado y violados por acción u omisión del sujeto pasivo.

Eduardo García Maynes,⁽³⁷⁾ opina que las sanciones jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. Encuentra del exámen de las relaciones que median entre el contenido de la sanción y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, que son dos las posibilidades para una división general de las sanciones: las de coincidencia y las de no coincidencia.

El contenido de la sanción en el primer caso coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado. En el segundo caso, a veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que dejó de realizar.

37.) García Maynes Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", Edit. Porrúa, S.A., 1982. 33a. edic. pág. 298.

En el segundo caso la sanción tiene como fin asegurar al su jeto que ha sido víctima del acto violatorio es decir, del incumplimiento de la norma, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, pudiéndose observar con ésto, que aquí ya no hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sin embargo, entre ellas media una relación de equivalencia.

El autor en cita comenta además, que las sanciones no se agotan en los dos casos mencionados, es decir, el cumplimiento forzoso y la indemnización, pues no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tanta gravedad o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente, en tales casos comenta este autor, que no se trata de corregir un caño, sino de imponer al violador una pena, surgiendo de esta manera al lado de las sanciones mencionadas, la figura jurídica del castigo, como tercera forma sancionadora.

Constituyen en opinión de este mismo autor las sanciones vistas anteriormente, las formas simples de las sanciones, existiendo además por otro lado, las mixtas o complejas que resultan de la combinación o suma de las simples, siendo totalmente distinto de la acumulación de sanciones.

De la clasificación elaborada por este autor, podemos observar que hay sanciones satisfactorias, en relación a la víctima

del acto violatorio, constituidas por el cumplimiento forzoso y la indemnización; y sanciones alictivas, en relación al violador de la norma constituidas por los castigos.

No obstante la clasificación citada anteriormente, creemos que la principal finalidad de la sanción en el Derecho consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte. Pudiendo derivar esta sanción de una negociación o convención entre las partes o de la ley.

En el primer caso de la última frase del párrafo anterior, las partes determinan la sanción aplicable al que dé origen al incumplimiento de lo pactado; en el segundo, es la ley la que señala la sanción, cuando las partes guardan silencio al respecto, o la norma es violada en perjuicio de una persona ajena al acto del que la comete.

Por lo tanto, la finalidad de la sanción en el Derecho del Trabajo es indemnizar al perjudicado por el incumplimiento del contrato de trabajo; en el Derecho Penal la finalidad de la pena es infligir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

Ahora bien, en el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades-

sociales que están a cargo del Estado.

Con el propósito de concluir este tema podemos decir que los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales, que se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella; derivando de esto, el elevado interés que se exige en nuestra legislación.

Por otro lado podemos decir también que, la doctrina y la legislación distinguen otros tipos de recargos que no propiamente constituyen una sanción, como son los moratorios y los impositivos. Los primeros constituyen el interés legal que le corresponde al Erario, cuando éste ha incurrido en mora y, los segundos, son las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente.

La multa, mencionada como primer punto del segundo apartado del presente capítulo, tiene como finalidad disciplinar al infractor, imponiéndose por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal. Un dato importante sobre la multa, es el relativo a la cantidad en que debe ser aplicada, pues en algunos países puede ser hasta diez tantos del crédito omitido como en Argentina por ejemplo; en otros como en los Estados Unidos de Norteamérica la multa máxima-

es de medio tanto de lo evadido, y en nuestra legislación la multa máxima que se impone, tratándose de omisión de contribuciones, es hasta de 150%; en tratándose de otro tipo de infracción, puede llegar a incrementarse en un 20% si hay reincidencia.

En cuanto a la sanción privativa de libertad, tiene por finalidad infligir un castigo al contribuyente delincente. Cabe aclarar que no en todos los países se reconoce la existencia del delito fiscal y en algunos, como lo nuestro, el delito podrá extinguirse cuando el fisco federal formule conclusiones, solicitud que sólo podrá pedirse si el procesado paga las prestaciones originadas por el hecho imputado, o si a juicio del propio fisco ha quedado garantizado el interés fiscal.

Por último, podemos concluir el presente tema diciendo que en cuanto a la afirmación hecha por parte de algunos doctrinarios, referente a que las multas por violaciones a leyes tributarias impuestas por la autoridad administrativa carecen de fundamento constitucional, porque según expresan, que constitucionalmente se establece que compete a la autoridad judicial la imposición de penas y que tratándose de la violación de reglamentos gubernativos o de policía, es competente la autoridad administrativa para imponerlas,⁽³⁸⁾ y que consecuentemente, como las leyes tributarias no son reglamentos gubernativos o de policía, las multas que impone -

38.) De La Garza, Sergio Francisco. op. cit., pág. 852.

La autoridad administrativa no tienen apoyo constitucional, me parece que es totalmente errónea la interpretación que se le da al numeral en cuestión.

Lo anterior es porque, además de que existen numerosos juristas y apoyos de ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en las facultades conferidas al H. Congreso de la Unión concretamente en el artículo 73 Constitucional, fracciones VII, XXIX y XXX, se le otorga la facultad para crear - a través de la expedición de leyes tributarias, no sólo las normas sustantivas y formales de Derecho Tributario, sino también - las normas penales que crean las infracciones y las sanciones, - pues de otra manera la facultad sería incompleta, al expedir leyes imperfectas, sin sanciones y sin facultad para imponerlas, pudiéndose observar ya en su aplicación que serían absolutamente ineficaces y no tendrían de leyes más que el nombre.

Ante lo expuesto anteriormente podemos concluir que no existe ningún vicio de inconstitucionalidad en las infracciones y sanciones establecidas por las leyes fiscales y que no sólo el arresto y la multa, sino todas las demás sanciones establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de la Unión tienen apoyo constitucional, como además resulta de la interpretación constante y uniforme de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de sus diversas ejecutorias.

D.- La indemnización por incumplimiento de la Obligación Fiscal.

Como podrá observarse, el presente tema tiene una amplia vinculación con los dos anteriores, puesto que todos estos, tratan acerca de la consecuencia del incumplimiento de la obligación fiscal, hablando claro está, de la rama del Derecho a que estamos haciendo referencia, que es uno de los puntos centrales del presente trabajo de investigación.

La importancia de este tema radica, además de lo anterior, en hacer notar que a la figura jurídica de la indemnización, no se le reconoce dentro de nuestra legislación fiscal positiva su verdadero carácter de sanción, puesto que se le considera como algo inherente o como un accesorio de lo principal como claramente lo expresan ciertos preceptos que más adelante analizaremos, concepción que a mi modo de ver, es una figura muy independiente, ya que tiene como fin principal, el de reparar los daños y perjuicios, así como los agravios causados al sujeto activo, por lo que pienso que en el momento en que el sujeto que no cumplió con su obligación y que por medio de la ley se le obliga a resarcir los daños ocasionados, está ya, ampliamente sancionado.

Para llegar al propósito mencionado en el párrafo anterior, es decir, para hacer notar a la luz de nuestra legislación fiscal la falta de carácter sancionador a la indemnización, basta con analizar los numerales que a continuación mencionaré, pero primera

mente considero prudente concretizar respecto de la indemnización, que Eduardo García Maynes en su obra, establece que la indemnización en términos generales "tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario⁽³⁹⁾, lo que se entiende en otras palabras, como adquirir del sancionado una prestación convertida en dinero similar y adecuada a la obligación primaria que se tenía por no haberla ejecutado; y respecto de la sanción, podemos concretizar que una de sus finalidades esenciales es la de asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, o sea, del incumplimiento de la norma fiscal, una indemnización por los daños y perjuicios causados.

Habiendo realizado una concretización de algunas de las finalidades principales de la indemnización y de la sanción, pasaremos ahora sí a la cita de los numerales que contienen la omisión antes mencionada.

El problema inicia con la disposición contenida en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación vigente, que a la letra dice:

"Artículo 70.- La aplicación de las multas; por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades

39.) García Maynes Eduardo, op. cit. pág. 302.

des judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

Y por otro lado, se encuentra el artículo 2° con el que de alguna manera se aclara el antes citado diciendo en su último párrafo que:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo"

Como podrá observarse, dentro del contenido de estos artículos, resalta la idea de que a la sanción no se le reconoce su carácter de sanción, pues si bien es cierto que existe el principio de Derecho Penal que dice "non bis in idem", como también lo señala Raúl Rodríguez Lobato en su obra, es igualmente cierto que, como se destacó en la clasificación de las sanciones, estas no necesariamente deben ser simples, sino que pueden ser complejas, de lo que resultará la gravedad de la infracción y de la severidad o rigidez con que quiera sancionarse.

Por lo tanto, podemos concluir diciendo que si la sanción puede consistir en cumplimiento más indemnización, más castigo, no consideramos que exista inconveniente jurídico alguno, para

que los tres tipos de sanciones sean reconocidos como tales por nuestra legislación sobre la materia y por consiguiente, sean aplicados a los contribuyentes infractores.

CAPITULO IV

LA OBLIGATORIEDAD PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS.

A.- La obligación fiscal.

La palabra obligación ha sido definida en términos generales y dentro de la rama del Derecho Civil como el "vínculo legal o contractual, que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa"⁽⁴⁰⁾ cuyos elementos que la constituyen son uno o más sujetos activos que tienen el carácter de acreedores; uno o más sujetos pasivos que en este caso son deudores; y un objeto base de la obligación que consiste en un dar, en un hacer o no hacer; asimismo, por su parte, - Humberto Delgadillo Gutiérrez ha considerado como obligación a la "necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la su

40.) Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", - Edit. Porrúa. 2a. ed. México, 1968.

jeción de una persona a un mandato legal" (41)

Lo anterior, ubicándolo dentro de la rama del Derecho Fiscal, es decir, si hablamos ya en concreto de la obligación fiscal, podemos afirmar que la esencia y contenido de ésta no puede ser diferente de la obligación en general, por lo que podemos concluir que la obligación fiscal es la conducta consistente en un dar, en un hacer o no hacer y en un tolerar, que un sujeto debe realizar o cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria, o sea, si el sujeto se ubica dentro del supuesto legal establecido por una norma tributaria, tendrá por consecuencia una obligación fiscal como puede corroborarse con la definición que ¹ ² ³ ⁴ ⁵ ⁶ ⁷ ⁸ ⁹ ¹⁰ ¹¹ ¹² ¹³ ¹⁴ ¹⁵ ¹⁶ ¹⁷ ¹⁸ ¹⁹ ²⁰ ²¹ ²² ²³ ²⁴ ²⁵ ²⁶ ²⁷ ²⁸ ²⁹ ³⁰ ³¹ ³² ³³ ³⁴ ³⁵ ³⁶ ³⁷ ³⁸ ³⁹ ⁴⁰ ⁴¹ ⁴² ⁴³ ⁴⁴ ⁴⁵ ⁴⁶ ⁴⁷ ⁴⁸ ⁴⁹ ⁵⁰ ⁵¹ ⁵² ⁵³ ⁵⁴ ⁵⁵ ⁵⁶ ⁵⁷ ⁵⁸ ⁵⁹ ⁶⁰ ⁶¹ ⁶² ⁶³ ⁶⁴ ⁶⁵ ⁶⁶ ⁶⁷ ⁶⁸ ⁶⁹ ⁷⁰ ⁷¹ ⁷² ⁷³ ⁷⁴ ⁷⁵ ⁷⁶ ⁷⁷ ⁷⁸ ⁷⁹ ⁸⁰ ⁸¹ ⁸² ⁸³ ⁸⁴ ⁸⁵ ⁸⁶ ⁸⁷ ⁸⁸ ⁸⁹ ⁹⁰ ⁹¹ ⁹² ⁹³ ⁹⁴ ⁹⁵ ⁹⁶ ⁹⁷ ⁹⁸ ⁹⁹ ¹⁰⁰ ¹⁰¹ ¹⁰² ¹⁰³ ¹⁰⁴ ¹⁰⁵ ¹⁰⁶ ¹⁰⁷ ¹⁰⁸ ¹⁰⁹ ¹¹⁰ ¹¹¹ ¹¹² ¹¹³ ¹¹⁴ ¹¹⁵ ¹¹⁶ ¹¹⁷ ¹¹⁸ ¹¹⁹ ¹²⁰ ¹²¹ ¹²² ¹²³ ¹²⁴ ¹²⁵ ¹²⁶ ¹²⁷ ¹²⁸ ¹²⁹ ¹³⁰ ¹³¹ ¹³² ¹³³ ¹³⁴ ¹³⁵ ¹³⁶ ¹³⁷ ¹³⁸ ¹³⁹ ¹⁴⁰ ¹⁴¹ ¹⁴² ¹⁴³ ¹⁴⁴ ¹⁴⁵ ¹⁴⁶ ¹⁴⁷ ¹⁴⁸ ¹⁴⁹ ¹⁵⁰ ¹⁵¹ ¹⁵² ¹⁵³ ¹⁵⁴ ¹⁵⁵ ¹⁵⁶ ¹⁵⁷ ¹⁵⁸ ¹⁵⁹ ¹⁶⁰ ¹⁶¹ ¹⁶² ¹⁶³ ¹⁶⁴ ¹⁶⁵ ¹⁶⁶ ¹⁶⁷ ¹⁶⁸ ¹⁶⁹ ¹⁷⁰ ¹⁷¹ ¹⁷² ¹⁷³ ¹⁷⁴ ¹⁷⁵ ¹⁷⁶ ¹⁷⁷ ¹⁷⁸ ¹⁷⁹ ¹⁸⁰ ¹⁸¹ ¹⁸² ¹⁸³ ¹⁸⁴ ¹⁸⁵ ¹⁸⁶ ¹⁸⁷ ¹⁸⁸ ¹⁸⁹ ¹⁹⁰ ¹⁹¹ ¹⁹² ¹⁹³ ¹⁹⁴ ¹⁹⁵ ¹⁹⁶ ¹⁹⁷ ¹⁹⁸ ¹⁹⁹ ²⁰⁰ ²⁰¹ ²⁰² ²⁰³ ²⁰⁴ ²⁰⁵ ²⁰⁶ ²⁰⁷ ²⁰⁸ ²⁰⁹ ²¹⁰ ²¹¹ ²¹² ²¹³ ²¹⁴ ²¹⁵ ²¹⁶ ²¹⁷ ²¹⁸ ²¹⁹ ²²⁰ ²²¹ ²²² ²²³ ²²⁴ ²²⁵ ²²⁶ ²²⁷ ²²⁸ ²²⁹ ²³⁰ ²³¹ ²³² ²³³ ²³⁴ ²³⁵ ²³⁶ ²³⁷ ²³⁸ ²³⁹ ²⁴⁰ ²⁴¹ ²⁴² ²⁴³ ²⁴⁴ ²⁴⁵ ²⁴⁶ ²⁴⁷ ²⁴⁸ ²⁴⁹ ²⁵⁰ ²⁵¹ ²⁵² ²⁵³ ²⁵⁴ ²⁵⁵ ²⁵⁶ ²⁵⁷ ²⁵⁸ ²⁵⁹ ²⁶⁰ ²⁶¹ ²⁶² ²⁶³ ²⁶⁴ ²⁶⁵ ²⁶⁶ ²⁶⁷ ²⁶⁸ ²⁶⁹ ²⁷⁰ ²⁷¹ ²⁷² ²⁷³ ²⁷⁴ ²⁷⁵ ²⁷⁶ ²⁷⁷ ²⁷⁸ ²⁷⁹ ²⁸⁰ ²⁸¹ ²⁸² ²⁸³ ²⁸⁴ ²⁸⁵ ²⁸⁶ ²⁸⁷ ²⁸⁸ ²⁸⁹ ²⁹⁰ ²⁹¹ ²⁹² ²⁹³ ²⁹⁴ ²⁹⁵ ²⁹⁶ ²⁹⁷ ²⁹⁸ ²⁹⁹ ³⁰⁰ ³⁰¹ ³⁰² ³⁰³ ³⁰⁴ ³⁰⁵ ³⁰⁶ ³⁰⁷ ³⁰⁸ ³⁰⁹ ³¹⁰ ³¹¹ ³¹² ³¹³ ³¹⁴ ³¹⁵ ³¹⁶ ³¹⁷ ³¹⁸ ³¹⁹ ³²⁰ ³²¹ ³²² ³²³ ³²⁴ ³²⁵ ³²⁶ ³²⁷ ³²⁸ ³²⁹ ³³⁰ ³³¹ ³³² ³³³ ³³⁴ ³³⁵ ³³⁶ ³³⁷ ³³⁸ ³³⁹ ³⁴⁰ ³⁴¹ ³⁴² ³⁴³ ³⁴⁴ ³⁴⁵ ³⁴⁶ ³⁴⁷ ³⁴⁸ ³⁴⁹ ³⁵⁰ ³⁵¹ ³⁵² ³⁵³ ³⁵⁴ ³⁵⁵ ³⁵⁶ ³⁵⁷ ³⁵⁸ ³⁵⁹ ³⁶⁰ ³⁶¹ ³⁶² ³⁶³ ³⁶⁴ ³⁶⁵ ³⁶⁶ ³⁶⁷ ³⁶⁸ ³⁶⁹ ³⁷⁰ ³⁷¹ ³⁷² ³⁷³ ³⁷⁴ ³⁷⁵ ³⁷⁶ ³⁷⁷ ³⁷⁸ ³⁷⁹ ³⁸⁰ ³⁸¹ ³⁸² ³⁸³ ³⁸⁴ ³⁸⁵ ³⁸⁶ ³⁸⁷ ³⁸⁸ ³⁸⁹ ³⁹⁰ ³⁹¹ ³⁹² ³⁹³ ³⁹⁴ ³⁹⁵ ³⁹⁶ ³⁹⁷ ³⁹⁸ ³⁹⁹ ⁴⁰⁰ ⁴⁰¹ ⁴⁰² ⁴⁰³ ⁴⁰⁴ ⁴⁰⁵ ⁴⁰⁶ ⁴⁰⁷ ⁴⁰⁸ ⁴⁰⁹ ⁴¹⁰ ⁴¹¹ ⁴¹² ⁴¹³ ⁴¹⁴ ⁴¹⁵ ⁴¹⁶ ⁴¹⁷ ⁴¹⁸ ⁴¹⁹ ⁴²⁰ ⁴²¹ ⁴²² ⁴²³ ⁴²⁴ ⁴²⁵ ⁴²⁶ ⁴²⁷ ⁴²⁸ ⁴²⁹ ⁴³⁰ ⁴³¹ ⁴³² ⁴³³ ⁴³⁴ ⁴³⁵ ⁴³⁶ ⁴³⁷ ⁴³⁸ ⁴³⁹ ⁴⁴⁰ ⁴⁴¹ ⁴⁴² ⁴⁴³ ⁴⁴⁴ ⁴⁴⁵ ⁴⁴⁶ ⁴⁴⁷ ⁴⁴⁸ ⁴⁴⁹ ⁴⁵⁰ ⁴⁵¹ ⁴⁵² ⁴⁵³ ⁴⁵⁴ ⁴⁵⁵ ⁴⁵⁶ ⁴⁵⁷ ⁴⁵⁸ ⁴⁵⁹ ⁴⁶⁰ ⁴⁶¹ ⁴⁶² ⁴⁶³ ⁴⁶⁴ ⁴⁶⁵ ⁴⁶⁶ ⁴⁶⁷ ⁴⁶⁸ ⁴⁶⁹ ⁴⁷⁰ ⁴⁷¹ ⁴⁷² ⁴⁷³ ⁴⁷⁴ ⁴⁷⁵ ⁴⁷⁶ ⁴⁷⁷ ⁴⁷⁸ ⁴⁷⁹ ⁴⁸⁰ ⁴⁸¹ ⁴⁸² ⁴⁸³ ⁴⁸⁴ ⁴⁸⁵ ⁴⁸⁶ ⁴⁸⁷ ⁴⁸⁸ ⁴⁸⁹ ⁴⁹⁰ ⁴⁹¹ ⁴⁹² ⁴⁹³ ⁴⁹⁴ ⁴⁹⁵ ⁴⁹⁶ ⁴⁹⁷ ⁴⁹⁸ ⁴⁹⁹ ⁵⁰⁰ ⁵⁰¹ ⁵⁰² ⁵⁰³ ⁵⁰⁴ ⁵⁰⁵ ⁵⁰⁶ ⁵⁰⁷ ⁵⁰⁸ ⁵⁰⁹ ⁵¹⁰ ⁵¹¹ ⁵¹² ⁵¹³ ⁵¹⁴ ⁵¹⁵ ⁵¹⁶ ⁵¹⁷ ⁵¹⁸ ⁵¹⁹ ⁵²⁰ ⁵²¹ ⁵²² ⁵²³ ⁵²⁴ ⁵²⁵ ⁵²⁶ ⁵²⁷ ⁵²⁸ ⁵²⁹ ⁵³⁰ ⁵³¹ ⁵³² ⁵³³ ⁵³⁴ ⁵³⁵ ⁵³⁶ ⁵³⁷ ⁵³⁸ ⁵³⁹ ⁵⁴⁰ ⁵⁴¹ ⁵⁴² ⁵⁴³ ⁵⁴⁴ ⁵⁴⁵ ⁵⁴⁶ ⁵⁴⁷ ⁵⁴⁸ ⁵⁴⁹ ⁵⁵⁰ ⁵⁵¹ ⁵⁵² ⁵⁵³ ⁵⁵⁴ ⁵⁵⁵ ⁵⁵⁶ ⁵⁵⁷ ⁵⁵⁸ ⁵⁵⁹ ⁵⁶⁰ ⁵⁶¹ ⁵⁶² ⁵⁶³ ⁵⁶⁴ ⁵⁶⁵ ⁵⁶⁶ ⁵⁶⁷ ⁵⁶⁸ ⁵⁶⁹ ⁵⁷⁰ ⁵⁷¹ ⁵⁷² ⁵⁷³ ⁵⁷⁴ ⁵⁷⁵ ⁵⁷⁶ ⁵⁷⁷ ⁵⁷⁸ ⁵⁷⁹ ⁵⁸⁰ ⁵⁸¹ ⁵⁸² ⁵⁸³ ⁵⁸⁴ ⁵⁸⁵ ⁵⁸⁶ ⁵⁸⁷ ⁵⁸⁸ ⁵⁸⁹ ⁵⁹⁰ ⁵⁹¹ ⁵⁹² ⁵⁹³ ⁵⁹⁴ ⁵⁹⁵ ⁵⁹⁶ ⁵⁹⁷ ⁵⁹⁸ ⁵⁹⁹ ⁶⁰⁰ ⁶⁰¹ ⁶⁰² ⁶⁰³ ⁶⁰⁴ ⁶⁰⁵ ⁶⁰⁶ ⁶⁰⁷ ⁶⁰⁸ ⁶⁰⁹ ⁶¹⁰ ⁶¹¹ ⁶¹² ⁶¹³ ⁶¹⁴ ⁶¹⁵ ⁶¹⁶ ⁶¹⁷ ⁶¹⁸ ⁶¹⁹ ⁶²⁰ ⁶²¹ ⁶²² ⁶²³ ⁶²⁴ ⁶²⁵ ⁶²⁶ ⁶²⁷ ⁶²⁸ ⁶²⁹ ⁶³⁰ ⁶³¹ ⁶³² ⁶³³ ⁶³⁴ ⁶³⁵ ⁶³⁶ ⁶³⁷ ⁶³⁸ ⁶³⁹ ⁶⁴⁰ ⁶⁴¹ ⁶⁴² ⁶⁴³ ⁶⁴⁴ ⁶⁴⁵ ⁶⁴⁶ ⁶⁴⁷ ⁶⁴⁸ ⁶⁴⁹ ⁶⁵⁰ ⁶⁵¹ ⁶⁵² ⁶⁵³ ⁶⁵⁴ ⁶⁵⁵ ⁶⁵⁶ ⁶⁵⁷ ⁶⁵⁸ ⁶⁵⁹ ⁶⁶⁰ ⁶⁶¹ ⁶⁶² ⁶⁶³ ⁶⁶⁴ ⁶⁶⁵ ⁶⁶⁶ ⁶⁶⁷ ⁶⁶⁸ ⁶⁶⁹ ⁶⁷⁰ ⁶⁷¹ ⁶⁷² ⁶⁷³ ⁶⁷⁴ ⁶⁷⁵ ⁶⁷⁶ ⁶⁷⁷ ⁶⁷⁸ ⁶⁷⁹ ⁶⁸⁰ ⁶⁸¹ ⁶⁸² ⁶⁸³ ⁶⁸⁴ ⁶⁸⁵ ⁶⁸⁶ ⁶⁸⁷ ⁶⁸⁸ ⁶⁸⁹ ⁶⁹⁰ ⁶⁹¹ ⁶⁹² ⁶⁹³ ⁶⁹⁴ ⁶⁹⁵ ⁶⁹⁶ ⁶⁹⁷ ⁶⁹⁸ ⁶⁹⁹ ⁷⁰⁰ ⁷⁰¹ ⁷⁰² ⁷⁰³ ⁷⁰⁴ ⁷⁰⁵ ⁷⁰⁶ ⁷⁰⁷ ⁷⁰⁸ ⁷⁰⁹ ⁷¹⁰ ⁷¹¹ ⁷¹² ⁷¹³ ⁷¹⁴ ⁷¹⁵ ⁷¹⁶ ⁷¹⁷ ⁷¹⁸ ⁷¹⁹ ⁷²⁰ ⁷²¹ ⁷²² ⁷²³ ⁷²⁴ ⁷²⁵ ⁷²⁶ ⁷²⁷ ⁷²⁸ ⁷²⁹ ⁷³⁰ ⁷³¹ ⁷³² ⁷³³ ⁷³⁴ ⁷³⁵ ⁷³⁶ ⁷³⁷ ⁷³⁸ ⁷³⁹ ⁷⁴⁰ ⁷⁴¹ ⁷⁴² ⁷⁴³ ⁷⁴⁴ ⁷⁴⁵ ⁷⁴⁶ ⁷⁴⁷ ⁷⁴⁸ ⁷⁴⁹ ⁷⁵⁰ ⁷⁵¹ ⁷⁵² ⁷⁵³ ⁷⁵⁴ ⁷⁵⁵ ⁷⁵⁶ ⁷⁵⁷ ⁷⁵⁸ ⁷⁵⁹ ⁷⁶⁰ ⁷⁶¹ ⁷⁶² ⁷⁶³ ⁷⁶⁴ ⁷⁶⁵ ⁷⁶⁶ ⁷⁶⁷ ⁷⁶⁸ ⁷⁶⁹ ⁷⁷⁰ ⁷⁷¹ ⁷⁷² ⁷⁷³ ⁷⁷⁴ ⁷⁷⁵ ⁷⁷⁶ ⁷⁷⁷ ⁷⁷⁸ ⁷⁷⁹ ⁷⁸⁰ ⁷⁸¹ ⁷⁸² ⁷⁸³ ⁷⁸⁴ ⁷⁸⁵ ⁷⁸⁶ ⁷⁸⁷ ⁷⁸⁸ ⁷⁸⁹ ⁷⁹⁰ ⁷⁹¹ ⁷⁹² ⁷⁹³ ⁷⁹⁴ ⁷⁹⁵ ⁷⁹⁶ ⁷⁹⁷ ⁷⁹⁸ ⁷⁹⁹ ⁸⁰⁰ ⁸⁰¹ ⁸⁰² ⁸⁰³ ⁸⁰⁴ ⁸⁰⁵ ⁸⁰⁶ ⁸⁰⁷ ⁸⁰⁸ ⁸⁰⁹ ⁸¹⁰ ⁸¹¹ ⁸¹² ⁸¹³ ⁸¹⁴ ⁸¹⁵ ⁸¹⁶ ⁸¹⁷ ⁸¹⁸ ⁸¹⁹ ⁸²⁰ ⁸²¹ ⁸²² ⁸²³ ⁸²⁴ ⁸²⁵ ⁸²⁶ ⁸²⁷ ⁸²⁸ ⁸²⁹ ⁸³⁰ ⁸³¹ ⁸³² ⁸³³ ⁸³⁴ ⁸³⁵ ⁸³⁶ ⁸³⁷ ⁸³⁸ ⁸³⁹ ⁸⁴⁰ ⁸⁴¹ ⁸⁴² ⁸⁴³ ⁸⁴⁴ ⁸⁴⁵ ⁸⁴⁶ ⁸⁴⁷ ⁸⁴⁸ ⁸⁴⁹ ⁸⁵⁰ ⁸⁵¹ ⁸⁵² ⁸⁵³ ⁸⁵⁴ ⁸⁵⁵ ⁸⁵⁶ ⁸⁵⁷ ⁸⁵⁸ ⁸⁵⁹ ⁸⁶⁰ ⁸⁶¹ ⁸⁶² ⁸⁶³ ⁸⁶⁴ ⁸⁶⁵ ⁸⁶⁶ ⁸⁶⁷ ⁸⁶⁸ ⁸⁶⁹ ⁸⁷⁰ ⁸⁷¹ ⁸⁷² ⁸⁷³ ⁸⁷⁴ ⁸⁷⁵ ⁸⁷⁶ ⁸⁷⁷ ⁸⁷⁸ ⁸⁷⁹ ⁸⁸⁰ ⁸⁸¹ ⁸⁸² ⁸⁸³ ⁸⁸⁴ ⁸⁸⁵ ⁸⁸⁶ ⁸⁸⁷ ⁸⁸⁸ ⁸⁸⁹ ⁸⁹⁰ ⁸⁹¹ ⁸⁹² ⁸⁹³ ⁸⁹⁴ ⁸⁹⁵ ⁸⁹⁶ ⁸⁹⁷ ⁸⁹⁸ ⁸⁹⁹ ⁹⁰⁰ ⁹⁰¹ ⁹⁰² ⁹⁰³ ⁹⁰⁴ ⁹⁰⁵ ⁹⁰⁶ ⁹⁰⁷ ⁹⁰⁸ ⁹⁰⁹ ⁹¹⁰ ⁹¹¹ ⁹¹² ⁹¹³ ⁹¹⁴ ⁹¹⁵ ⁹¹⁶ ⁹¹⁷ ⁹¹⁸ ⁹¹⁹ ⁹²⁰ ⁹²¹ ⁹²² ⁹²³ ⁹²⁴ ⁹²⁵ ⁹²⁶ ⁹²⁷ ⁹²⁸ ⁹²⁹ ⁹³⁰ ⁹³¹ ⁹³² ⁹³³ ⁹³⁴ ⁹³⁵ ⁹³⁶ ⁹³⁷ ⁹³⁸ ⁹³⁹ ⁹⁴⁰ ⁹⁴¹ ⁹⁴² ⁹⁴³ ⁹⁴⁴ ⁹⁴⁵ ⁹⁴⁶ ⁹⁴⁷ ⁹⁴⁸ ⁹⁴⁹ ⁹⁵⁰ ⁹⁵¹ ⁹⁵² ⁹⁵³ ⁹⁵⁴ ⁹⁵⁵ ⁹⁵⁶ ⁹⁵⁷ ⁹⁵⁸ ⁹⁵⁹ ⁹⁶⁰ ⁹⁶¹ ⁹⁶² ⁹⁶³ ⁹⁶⁴ ⁹⁶⁵ ⁹⁶⁶ ⁹⁶⁷ ⁹⁶⁸ ⁹⁶⁹ ⁹⁷⁰ ⁹⁷¹ ⁹⁷² ⁹⁷³ ⁹⁷⁴ ⁹⁷⁵ ⁹⁷⁶ ⁹⁷⁷ ⁹⁷⁸ ⁹⁷⁹ ⁹⁸⁰ ⁹⁸¹ ⁹⁸² ⁹⁸³ ⁹⁸⁴ ⁹⁸⁵ ⁹⁸⁶ ⁹⁸⁷ ⁹⁸⁸ ⁹⁸⁹ ⁹⁹⁰ ⁹⁹¹ ⁹⁹² ⁹⁹³ ⁹⁹⁴ ⁹⁹⁵ ⁹⁹⁶ ⁹⁹⁷ ⁹⁹⁸ ⁹⁹⁹ ¹⁰⁰⁰ ¹⁰⁰¹ ¹⁰⁰² ¹⁰⁰³ ¹⁰⁰⁴ ¹⁰⁰⁵ ¹⁰⁰⁶ ¹⁰⁰⁷ ¹⁰⁰⁸ ¹⁰⁰⁹ ¹⁰¹⁰ ¹⁰¹¹ ¹⁰¹² ¹⁰¹³ ¹⁰¹⁴ ¹⁰¹⁵ ¹⁰¹⁶ ¹⁰¹⁷ ¹⁰¹⁸ ¹⁰¹⁹ ¹⁰²⁰ ¹⁰²¹ ¹⁰²² ¹⁰²³ ¹⁰²⁴ ¹⁰²⁵ ¹⁰²⁶ ¹⁰²⁷ ¹⁰²⁸ ¹⁰²⁹ ¹⁰³⁰ ¹⁰³¹ ¹⁰³² ¹⁰³³ ¹⁰³⁴ ¹⁰³⁵ ¹⁰³⁶ ¹⁰³⁷ ¹⁰³⁸ ¹⁰³⁹ ¹⁰⁴⁰ ¹⁰⁴¹ ¹⁰⁴² ¹⁰⁴³ ¹⁰⁴⁴ ¹⁰⁴⁵ ¹⁰⁴⁶ ¹⁰⁴⁷ ¹⁰⁴⁸ ¹⁰⁴⁹ ¹⁰⁵⁰ ¹⁰⁵¹ ¹⁰⁵² ¹⁰⁵³ ¹⁰⁵⁴ ¹⁰⁵⁵ ¹⁰⁵⁶ ¹⁰⁵⁷ ¹⁰⁵⁸ ¹⁰⁵⁹ ¹⁰⁶⁰ ¹⁰⁶¹ ¹⁰⁶² ¹⁰⁶³ ¹⁰⁶⁴ ¹⁰⁶⁵ ¹⁰⁶⁶ ¹⁰⁶⁷ ¹⁰⁶⁸ ¹⁰⁶⁹ ¹⁰⁷⁰ ¹⁰⁷¹ ¹⁰⁷² ¹⁰⁷³ ¹⁰⁷⁴ ¹⁰⁷⁵ ¹⁰⁷⁶ ¹⁰⁷⁷ ¹⁰⁷⁸ ¹⁰⁷⁹ ¹⁰⁸⁰ ¹⁰⁸¹ ¹⁰⁸² ¹⁰⁸³ ¹⁰⁸⁴ ¹⁰⁸⁵ ¹⁰⁸⁶ ¹⁰⁸⁷ ¹⁰⁸⁸ ¹⁰⁸⁹ ¹⁰⁹⁰ ¹⁰⁹¹ ¹⁰⁹² ¹⁰⁹³ ¹⁰⁹⁴ ¹⁰⁹⁵ ¹⁰⁹⁶ ¹⁰⁹⁷ ¹⁰⁹⁸ ¹⁰⁹⁹ ¹¹⁰⁰ ¹¹⁰¹ ¹¹⁰² ¹¹⁰³ ¹¹⁰⁴ ¹¹⁰⁵ ¹¹⁰⁶ ¹¹⁰⁷ ¹¹⁰⁸ ¹¹⁰⁹ ¹¹¹⁰ ¹¹¹¹ ¹¹¹² ¹¹¹³ ¹¹¹⁴ ¹¹¹⁵ ¹¹¹⁶ ¹¹¹⁷ ¹¹¹⁸ ¹¹¹⁹ ¹¹²⁰ ¹¹²¹ ¹¹²² ¹¹²³ ¹¹²⁴ ¹¹²⁵ ¹¹²⁶ ¹¹²⁷ ¹¹²⁸ ¹¹²⁹ ¹¹³⁰ ¹¹³¹ ¹¹³² ¹¹³³ ¹¹³⁴ ¹¹³⁵ ¹¹³⁶ ¹¹³⁷ ¹¹³⁸ ¹¹³⁹ ¹¹⁴⁰ ¹¹⁴¹ ¹¹⁴² ¹¹⁴³ ¹¹⁴⁴ ¹¹⁴⁵ ¹¹⁴⁶ ¹¹⁴⁷ ¹¹⁴⁸ ¹¹⁴⁹ ¹¹⁵⁰ ¹¹⁵¹ ¹¹⁵² ¹¹⁵³ ¹¹⁵⁴ ¹¹⁵⁵ ¹¹⁵⁶ ¹¹⁵⁷ ¹¹⁵⁸ ¹¹⁵⁹ ¹¹⁶⁰ ¹¹⁶¹ ¹¹⁶² ¹¹⁶³ ¹¹⁶⁴ ¹¹⁶⁵ ¹¹⁶⁶ ¹¹⁶⁷ ¹¹⁶⁸ ¹¹⁶⁹ ¹¹⁷⁰ ¹¹⁷¹ ¹¹⁷² ¹¹⁷³ ¹¹⁷⁴ ¹¹⁷⁵ ¹¹⁷⁶ ¹¹⁷⁷ ¹¹⁷⁸ ¹¹⁷⁹ ¹¹⁸⁰ ¹¹⁸¹ ¹¹⁸² ¹¹⁸³ ¹¹⁸⁴ ¹¹⁸⁵ ¹¹⁸⁶ ¹¹⁸⁷ ¹¹⁸⁸ ¹¹⁸⁹ ¹¹⁹⁰ ¹¹⁹¹ ¹¹⁹² ¹¹⁹³ ¹¹⁹⁴ ¹¹⁹⁵ ¹¹⁹⁶ ¹¹⁹⁷ ¹¹⁹⁸ ¹¹⁹⁹ ¹²⁰⁰ ¹²⁰¹ ¹²⁰² ¹²⁰³ ¹²⁰⁴ ¹²⁰⁵ ¹²⁰⁶ ¹²⁰⁷ ¹²⁰⁸ ¹²⁰⁹ ¹²¹⁰ ¹²¹¹ ¹²¹² ¹²¹³ ¹²¹⁴ ¹²¹⁵ ¹²¹⁶ ¹²¹⁷ ¹²¹⁸ ¹²¹⁹ ¹²²⁰ ¹²²¹ ¹²²² ¹²²³ ¹²²⁴ ¹²²⁵ ¹²²⁶ ¹²²⁷ ¹²²⁸ ¹²²⁹ ¹²³⁰ ¹²³¹ ¹²³² ¹²³³ ¹²³⁴ ¹²³⁵ ¹²³⁶ ¹²³⁷ ¹²³⁸ ¹²³⁹ ¹²⁴⁰ ¹²⁴¹ ¹²⁴² ¹²⁴³ ¹²⁴⁴ ¹²⁴⁵ ¹²⁴⁶ ¹²⁴⁷ ¹²⁴⁸ ¹²⁴⁹ ¹²⁵⁰ ¹²⁵¹ ¹²⁵² ¹²⁵³ ¹²⁵⁴ ¹²⁵⁵ ¹²⁵⁶ ¹²⁵⁷ ¹²⁵⁸ ¹²⁵⁹ ¹²⁶⁰ ¹²⁶¹ ¹²⁶² ¹²⁶³ ¹²⁶⁴ ¹²⁶⁵ ¹²⁶⁶ ¹²⁶⁷ ¹²⁶⁸ ¹²⁶⁹ ¹²⁷⁰ ¹²⁷¹ ¹²⁷² ¹²⁷³ ¹²⁷⁴ ¹²⁷⁵ ¹²⁷⁶ ¹²⁷⁷ ¹²⁷⁸ ¹²⁷⁹ ¹²⁸⁰ ¹²⁸¹ ¹²⁸² ¹²⁸³ ¹²⁸⁴ ¹²⁸⁵ ¹²⁸⁶ ¹²⁸⁷ ¹²⁸⁸ ¹²⁸⁹ ¹²⁹⁰ ¹²⁹¹ ¹²⁹² ¹²⁹³ ¹²⁹⁴ ¹²⁹⁵ ¹²⁹⁶ ¹²⁹⁷ ¹²⁹⁸ ¹²⁹⁹ ¹³⁰⁰ ¹³⁰¹ ¹³⁰² ¹³⁰³ ¹³⁰⁴ ¹³⁰⁵ ¹³⁰⁶ ¹³⁰⁷ ¹³⁰⁸ ¹³⁰⁹ ¹³¹⁰ ¹³¹¹ ¹³¹² ¹³¹³ ¹³¹⁴ ¹³¹⁵ ¹³¹⁶ ¹³¹⁷ ¹³¹⁸ ¹³¹⁹ ¹³²⁰ ¹³²¹ ¹³²² ¹³²³ ¹³²⁴ ¹³²⁵

a) La obligación fiscal se regula conforme a normas de Derecho Público; en cambio la obligación en el Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada para su cumplimiento a normas de derecho público, como por ejemplo cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del derecho civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto, en caso contrario el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b) Una diferencia palpable a simple vista es la consistente en que la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio la obligación del derecho privado puede derivar de su contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del derecho privado el acreedor puede ser el Estado o un particular, esto en razón a que la ley no es la única fuente por la que puede obligarse.

d) La calidad de deudor o sujeto pasivo en la obligación fiscal puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del derecho privado, como sucede en el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica. Cabe mencionar que-

en nuestro país hasta 1980 la legislación fiscal reconocía a estas unidades económicas sin personalidad jurídica la posibilidad de ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pero a partir de 1981 se suprimió en la legislación esa hipótesis, de manera que actualmente en el Derecho Fiscal la calidad de sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria sólo la tienen las personas físicas o morales al igual que en el Derecho Privado, sin embargo, algunos ordenamientos legales como la Ley del Impuesto sobre la Renta, dentro de sus disposiciones establecen todavía a cargo de las mencionadas unidades económicas ciertas obligaciones fiscales formales de las que por cierto, aún no se ha mencionado nada pero más adelante entrará en estudio.

e) En cuanto al objeto, también podemos apreciar que existe diferencia ya que en la obligación fiscal el objeto es único y consiste siempre en un dar, es decir consiste en un aportar, entregar o como lo dice el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política "contribuir" para los gastos públicos; en cambio, en la obligación de derecho privado el objeto puede ser de dar, de hacer o de no hacer.

f) A consecuencia de lo anterior, resulta otro punto distintivo, referente a que la obligación fiscal únicamente queda satisfecha en efectivo y excepcionalmente en especie, mientras que la obligación de dar en el Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

g) En atención a la finalidad que tiene la obligación fiscal, existe también diferenciación, puesto que en ésta, es la de recaudar cantidades encasarias para sufragar los gastos públicos; mientras que la obligación del derecho privado no, aquí la fuente que haya creado la obligación va a determinar su finalidad.

h) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

i) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en caso de que su representado no cumpla con la obligación.

Ahora bien, el Derecho Fiscal regula no únicamente la obligación del contribuyente consistente en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, sino que prevé además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación.

A este otro tipo de obligaciones doctrinariamente se les ha denominado o enunciado como de naturaleza "administrativa o de política tributaria"⁽⁴²⁾, las cuales considero que son tan importantes, como se podrá observar en el análisis que de ellas realizaré más adelante, que podría asegurarse que sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

La principal diferencia que existe entre estas dos clase de obligaciones, radica en su objeto, ya que en las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y únicamente un dar, es decir, se cumple con la obligación tributaria entregando una cantidad de dinero al Estado; en cambio, en el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer, un no hacer o un telerar, conductas de las que ya hablamos al inicio de este tema y que están comprendidas dentro de la definición a la que concurimos.

Refiriéndonos específicamente de las obligaciones a que se refiere la última parte del párrafo anterior y con el propósito de ubicarlas dentro del Código Fiscal de la Federación para comprobar si realmente tienen aplicabilidad, así como el comentario que sobre ellas se hizo anteriormente respecto de la importancia que tienen, podemos expresar que cuando la conducta de la obligación tenga por objeto un hacer, ésta puede consistir por ejemplo

42.) Rodríguez Lobato Raúl, op. cit., pág. 109.

en la obligación del contribuyente de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, llevar una contabilidad, etcétera, de acuerdo con los artículos 23, 25, 27, 28, y 32 del Código Fiscal de la Federación vigente, por otro lado, cuando tenga por objeto un no hacer se entenderá realizar actos como los de no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera, es decir, de alguna manera se previene a caer en los delitos fiscales, que también están comprendidos dentro del ordenamiento citado anteriormente.

Por último, cuando la obligación tenga por objeto un tolerar, se estará constreñido a admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales.

Lo que nos lleva a concluir que efectivamente son de gran importancia para el verdadero cumplimiento de la obligación principal, que es la de dar o entregar al Estado cierta cantidad por parte del particular en concepto de contribución, y finalmente podemos observar que las obligaciones de hacer tienen conexión con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer, con la prevención de la evasión fiscal y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

Existe dentro de la doctrina en relación a lo establecido en el inicio del párrafo anterior, cierta uniformidad en cuanto a la denominación de obligación fiscal sustantiva que se le dá a-

la obligación fiscal cuando cuyo objeto es un dar y obligación fiscal formal, cuando cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar.

Sin embargo, lo que observamos tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico, es que se hable - de estos dos tipos de obligaciones sin distinción, es decir, con el hecho de hablar acerca de la obligación fiscal se está comprendiendo a las dos clases, no siendo necesario especificar una y otra, de lo que podemos decir para resumir que la naturaleza que tienen las obligaciones formales administrativas o de policía tributaria es acertada, pues de alguna manera determinan, previenen y reprenden los ilícitos fiscales.

Para Jesús Quintana Valtierra, la norma jurídica tributaria, en la cual se estalezca la obligación fiscal, puede encontrarse a su juicio la estructura siguiente:

- a) Un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia,
- b) Un mandato,
- c) Una sanción".⁽⁴³⁾

Ejemplificando cada elemento de esta estructura, tenemos el caso referente a que si una persona física adquiere un inmueble o

43.) Quintana Valtierra Jesús, et. al., "Derecho Tributario Mexicano", Edit. Trillas, México 1988, pág. 88.

un vehículo nuevo, se encontrará en una situación prevista por la ley fiscal y por consecuencia tendrá la obligación de pagar un im puesto, es decir por el hecho de haberse ubicado su conducta en alguna de las disposiciones señaladas en la ley fiscal se conside rará como sujeto pasivo o contribuyente y por lo tanto, tendrá una obligación fiscal en la que por mandato del Estado deberá dar o contribuir en concepto de impuesto provocándose, en caso del in cumplimiento de su obligación una sanción.

B.- La Obligación Tributaria y la Relación Tributaria.

Habiendo analizado en el inciso anterior a la obligación tributaria, conviene hacer referencia ahora en el presente punto a una figura jurídica que se encuentra en íntima conexión con ésta, a tal grado que se les ha confundido por infinidad de tratadistas, puesto que las utilizan como sinónimos o equivalentes, a las cuales se les conoce como obligación y relación tributaria y por ello es por lo que justamente denomino así el presente apartado, pretendiendo lograr en su desarrollo dejar en claro que ambas son totalmente diferentes.

Es benéfico para llegar al objetivo planteado en el párrafo anterior, seguir el razonamiento o criterio que sobre el tema en cuestión maneja Humberto Delgado Gutiérrez, por lo sencillo y explícito que es, en el que nos dice que para precisar los concep

tos de obligación y relación jurídico tributarias, es necesario - partir de la presencia de una norma jurídica que en si, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella, es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo, pero - que una vez realizado o ejecutado el supuesto previsto, se producirán como resultado las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

De lo anterior podemos entender a manera de ejemplo el referente a que en una norma se pueda prever la naturaleza de contribuyente en todo sujeto que sea propietario poseedor de bienes inmuebles y mientras una persona no adquiera o posea un bien inmueble, es decir mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas, por lo tanto, respecto a esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivados de esa norma, en otras palabras, no podrá existir como consecuencia una relación jurídico tributaria.

Diversa situación sucedería si se realizara el presupuesto indicado en la norma ya que de inmediato se generarían los derechos y obligaciones establecidos en la misma y se crearía un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. En base a esta situación es por la que lleva a concluir al autor encita que en este preciso momento es cuando nace la relación jurí-

dico tributaria, a la cual define como "un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria"⁽⁴⁴⁾

Además del anterior concepto al que concluye, señala que -- también a través de éste se puede identificar a la relación jurídica tributaria y diferenciarla de la obligación fiscal, pues resulta claro para este autor que la relación jurídico tributaria - como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquella es - el todo y ésta sólo una de sus partes, es decir, para este autor- partiendo de la idea de que una persona con su conducta se adecue a lo previsto por una norma tributaria, surgirá como consecuencia una relación a la que denomina como relación jurídico tributaria- entre diversos sujetos, teniendo cada uno por su parte derechos y obligaciones, de donde se puede entender que la obligación fiscal nace de la relación antes mencionada siendo por consiguiente dos- figuras distintas de donde una deriva de la otra.

C.- Nacimiento y Determinación de la Obligación Fiscal.

Hablando primeramente acerca del nacimiento de la obligación

44.) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. op. cit., pág. 97.

fiscal, tenemos que para que éste se lleve a cabo deben de intervenir ciertos elementos que son considerados como substanciales, es decir, su nacimiento va a depender de la realización de situaciones o conductas que de no darse, jamás podrá originarse su nacimiento, como lo vamos a poder apreciar en el desarrollo de este tema.

Partiendo de la idea de que en la norma jurídico tributaria se encuentra un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia como quedó apuntado en el primer punto de este capítulo, que por cierto Fernando Sainz de Bujanda lo define como "el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria",⁽⁴⁵⁾ podemos observar que a éste presupuesto puede considerarse como un primer elemento que en conjunto con un segundo denominado como hecho generador que surge de la definición antes citada, darán nacimiento a la obligación fiscal.

Particularizando a cada uno de estos elementos, entendemos por presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de acuerdo con lo anterior, a la suposición representativa y detallada con sus respectivas consecuencias efectuada por el legislador, de hechos tributariamente significantes, de la que puede o no aparecer la figura del hecho generador que es equivalente a la conducta del

45.) Sainz de Bujanda, Fernando. "El Nacimiento de la Obligación Tributaria", Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1968.

del contribuyente, pero que de darse o realizarse se dará como consecuencia el nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo.

Ante el acto por medio del cual, el legislador describe los hechos tributarios, Jesús Quintana Valtierra en su obra titulada "Derecho Tributario Mexicano" menciona que el legislador selecciona de diversas fuentes de tributos, tales como del capital, la renta y los consumos; por otro lado, respecto de los hechos que pudieran generar tributos, selecciona de las percepciones de ingresos, de las propiedades o posesiones de bienes, actos jurídicos, consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera o nacional, entre otros; que son los que crearán la obligación del contribuyente, en conclusión para él es a partir de dichas fuentes sobre las cuales el legislador determinará la hipótesis de incidencia.

Analiza este mismo autor al presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia desde distintos puntos de vista, como son el aspecto legal, personal, material, temporal, espacial y medible.

Así indica que el aspecto legal implica que toda hipótesis de incidencia ha de estar plasmada en una ley; el personal estableciéndose a través de un nexo entre la hipótesis de incidencia y los sujetos activo y pasivo de la obligación, en razón de un hecho generador, en el material del legislador seleccionará los hechos imposables de entre una serie de hechos tributariamente relevantes

como son la percepción de ingresos, la propiedad o posesión de bienes, los actos jurídicos, el consumo de bienes o servicios, la producción de bienes o servicios, la nacionalización de mercancías extranjeras, etcétera y que ya antes se habfa hablado de esto; en el aspecto temporal el legislador en la hipótesis de incidencia señalará el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador y establece que los hechos imponibles en este aspecto pueden clasificarse en instantáneos o periódicos; entendiéndose por los primeros aquellos que suceden en un lapso determinado, dando lugar a una obligación tributaria autónoma y por los segundos, aquellos en los que el legislador tiene en cuenta, dentro de un determinado período, una serie de hechos considerados conjunta o globalmente, que dan lugar al surgimiento de una obligación tributaria tales como los ingresos obtenidos que son tomados como un conjunto de hechos imponibles para efectos del pago del impuesto global de las empresas, respecto del impuesto sobre la renta, etcétera.

En cuanto al aspecto espacial, nos dice que en la hipótesis de incidencia también se deberán precisar las circunstancias de lugar, o sea, que además de fijarse en la ley el presupuesto de hecho, los sujetos pasivo y activo, sus aspectos temporales y materiales, se deberán definir las reglas para determinar en qué territorio ha de considerarse como producido el hecho imponible a fin de estar en posibilidad de determinar cual es el sujeto activo o acreedor que, en ejercicio del imperio de la ley, tenga dere

cho a recaudar un tributo; y finalmente expresa este autor por lo que respecta al aspecto mesurable que la hipótesis de incidencia-también estará determinada en su aspecto cuantitativo, el cual es denominado como base imponible o parámetro.

En cuanto al segundo elemento mencionado con anterioridad - que es el hecho generador, tenemos que una vez que en la realidad se produce la situación marcada en los supuestos previstos del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia con la conducta - del contribuyente, se estará precisamente ante el hecho generador que como consecuencia se dá lugar al nacimiento de la obligación-tributaria, originándose también al mismo tiempo la figura tributaria denominada por nuestra legislación mexicana como causación-del tributo, que nace cuando coinciden la hipótesis de incidencia con el hecho generador y que por otra parte la doctrina la ha llamado subsunción.

Es oportuno en este momento dar respuesta a la interrogante referente a que ¿En las contribuciones que se pagan actualmente, cuándo nace la obligación fiscal?, bueno, pues para contestarla - cabe decir, que doctrinariamente se ha establecido que en relación con los impuestos, derechos y contribuciones especiales, se lleva a cabo de la siguiente forma:

En cuanto a los impuestos, el nacimiento de la obligación -fiscal se efectúa cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley que se encuentran bajo la forma de hipótesis de-

incidencia, lo que concuerda con los principios o elementos teóricos vistos anteriormente. Por ejemplo la obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta, nace en el momento en que una persona física o moral obtiene ingresos por el desarrollo de actividades empresariales, agrícolas, ganaderas, comerciales, industriales o de pesca; o también por ejemplo, en el caso del Impuesto Predial establecido en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en su artículo 17, la obligación nace en el momento en que una persona física o moral adquiere la propiedad o posesión de un inmueble.

Considerándose lo anterior, podemos decir a manera de conclusión que el carácter obligatorio para el pago de los impuestos, radica precisamente en este momento, es decir, en el momento en que la conducta del contribuyente encuadre con lo dispuesto por algún precepto legal nacerá para éste como consecuencia la obligación fiscal y el deber de cumplir oportunamente con ella.

En el caso de los Derechos, la obligación tributaria surge en el momento en que se prestan los servicios administrativos, esto de acuerdo con lo que su propio concepto establece de acuerdo con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación ya que son "las contribuciones establecidas en ley por el 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 descentrali

zados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios del Estado", es decir, son contraprestaciones exigidas por la ley, a cambio de la prestación de un servicio público.

La opinión de De La Garza Sergio Francisco, en atención a esta figura tributaria, consiste en la indicación referente a que nace en el momento en que se reciben los servicios, sin que tenga relevancia el hecho de que la autoridad administrativa cobre previa o posteriormente el importe del derecho, pues tácitamente implica que la autoridad administrativa se garantice a sí el interés fiscal.

Por último, tratándose de las Contribuciones especiales la obligación tributaria surge según el tipo de contribución de que se trata, por ejemplo tratándose de contribuciones de mejora, la obligación nace en el momento en que la ley que la establece entra en vigor, independientemente de que se haya realizado o no la obra material que dará plusvalía al inmueble de un contribuyente, ya que el tributo nace por ministerio de ley y no porque se realicen materialmente las obras públicas; o por ejemplo tratándose de contribuciones especiales de seguridad social, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, este tipo de contribuciones surge en el momento en que se establece la relación laboral entre patrón y trabajador, artículo 12º de la Ley del Seguro Social.

En conclusión podemos decir que, en nuestro Sistema Jurídico Mexicano el nacimiento de la obligación fiscal está establecido específicamente en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación vigente en su primer párrafo, que a la letra dice: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran", lo que confrontándose con todo el análisis hecho anteriormente observamos que coincide en sus aspectos, ya que las situaciones jurídicas o de hecho se traducen en los hechos generadores y la parte que se refiere a que están previstas en las leyes fiscales, se traduce en la hipótesis de incidencia, por lo que se considera que es éste el fundamento legal del nacimiento de la obligación fiscal.

En términos generales, y, siguiendo un método que va de lo general a lo particular, entendemos por la palabra determinación la acción de determinar o determinarse a su vez, determinar significa fijar los términos de una cosa y para algún efecto, o también se entiende como la acción por medio de la cual se resuelve algún hecho o situación.

La determinación en nuestra legislación fiscal consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como especificar al sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de -

pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera, en otras palabras, este término se aplica para lograr una plena identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de las obligaciones fiscales.

Aunado al anterior término, se ha implantado en nuestra legislación mexicana el uso de la palabra liquidación para denominar a la actividad consistente en señalar el monto exacto, en dinero o especie, a cubrir por concepto del nacimiento de la obligación tributaria, con la que de alguna manera se ayuda a concretizar o especificar aún más a la obligación fiscal.

Se ha dicho que para explicar la naturaleza jurídica de la determinación existen tres tesis:

La primera denominada como Tesis de efectos declarativos, sostiene la idea de que "la obligación fiscal habrá nacido con la realización del hecho generador, y la determinación únicamente tendrá efecto declarativo por parte de la autoridad respecto de la obligación".⁽⁴⁶⁾

La segunda titulada como Tesis de efectos constitutivos, argumenta que "la obligación fiscal nacerá en el momento en que la autoridad administrativa produzca el acto de determinación".⁽⁴⁷⁾

46.) Quintana Valtierra Jesús, op. cit., pág. 100 y 101.

47.) Ibidem.

Y por último, la tercera bajo el nombre de Tesis Ecléctica, sostiene un "carácter constitutivo y declarativo al acto de determinación".(48)

Estimo acertada la postura del Maestro Jesús Quintana Valtierra al afirmar que el legislador fiscal mexicano aplicó la tesis que establece que la determinación produce efectos tanto declarativos como constitutivos, puesto que existe distinción entre el momento en que nace la obligación fiscal y el momento de su exigibilidad, de acuerdo con los artículos 6° en su primer párrafo y 145 párrafo primero también del Código Fiscal de la Federación vigente, o sea, la determinación tendrá un aspecto declarativo en los casos en que la obligación nazca en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho, y una situación diversa se da cuando se determina y liquida la obligación por parte de la autoridad administrativa y que en este caso, el deudor no puede efectuar el pago aún cuando así se pretendiera hacerlo, ya que la exigibilidad del crédito está sujeta a una condición referente a que la autoridad administrativa lleve a cabo la determinación y liquidación.

Del análisis del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación vigente, puede notarse que existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria.

La que lleva a cabo el sujeto pasivo en forma espontánea, -

48.) Ibidem.

sin la intervención de la autoridad fiscal en primer término, la que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo, es decir, se está ante una determinación de oficio en segundo lugar y la que es efectuada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo, que se le conoce también como procedimiento mixto.

D.- Sujeto Pagador del Impuesto.

En el tema referente a los elementos que intervienen en toda relación tributaria que fué tratado en el inciso tercero del capítulo segundo, se habló acerca del pago en la obligación fiscal que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona distinta quien lo realiza, por lo que puede observarse que además del sujeto pasivo puede aparecer otro al cual se le ha denominado como sujeto pagador del tributo, ahora precisamente en este apartado analizaremos a este sujeto.

Empezaremos por citar la definición que de este sujeto se ha dado, así tenemos que se ha dicho que el sujeto pagador del impuesto es "aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago."⁽⁴⁹⁾

49.) Flores Zavala Ernesto, op. cit., pág. 55.

La anterior concepción es aplicable a los impuestos indirectos, clasificación de la que ya anteriormente se hizo mención, - pues sucede exactamente lo previsto en ella, ya que en éstos el legislador no impone la obligación o no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, es decir, grava al sujeto con el pleno conocimiento de que éste trasladará el pago del impuesto al pagador como por ejemplo los impuestos sobre importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, etcétera.

De la distinción que existe entre el sujeto pasivo del impuesto, del que ya antes se realizó un análisis y que por cierto se encontró que dentro de nuestra legislación fiscal vigente no se contiene una definición precisa pero que puede entenderse que es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el tributo, y el sujeto pagador del impuesto, tomando en consideración que la personalidad jurídica de éste es ignorada por los ordenamientos legales aunque por otro lado, así es tomada en cuenta por el legislador al establecer los gravámenes como ya lo vimos en el caso de los impuestos indirectos, se pueden sacar los siguientes puntos a manera de conclusiones:

La relación tributaria únicamente existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto, nos referimos a los impuestos porque sobre éstos versa el principal objetivo de este estudio; no existe relación jurídico tributaria entre el sujeto acti-

vo y el pagador del impuesto; van a poder existir relaciones de carácter privado entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador; y por último puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto pasivo para trasladar el impuesto al pagador, vuelvo a insistir, tal es el caso de los impuestos indirectos.

El sujeto pagador del impuesto va a aparecer entonces cuando se da el efecto de la traslación del tributo en la cual, el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, donde el primero viene a ser el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho, de los cuales el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, sobre lo cual, el tratadista Mario Pugliese opina que "solo en contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal"⁽⁵⁰⁾ lo que puede decirse en conclusión para terminar el presente punto es que al sujeto pagador o contribuyente de hecho como también puede denominarsele, debería de contemplarsele con más exactitud por el Derecho Fiscal, ya que puede observarse de acuerdo a todo lo antes dicho sobre él - que lo que pasa en la realidad es que el tributo se establece di-

50.) Pugliese Mario, "Instituciones de Derecho Financiero", Edit. Porrúa, 2a. ed. México 1976.

rectamente hacia ellos pero desafortunadamente por la dificultad de llevar a cabo un control sobre ellos y por su gran número, se establece un intermediario, el denominado como contribuyente de derecho como colaborador del fisco en la recaudación.

E.- Fundamento Constitucional de la Obligación Tributaria.

Fundamento es todo principio, base y origen en que estriba y tiene su mayor fuerza una cosa no material, la palabra constitucional se utiliza, como su propio nombre lo dice para hacer referencia a nuestro máximo ordenamiento legal de nuestro sistema jurídico mexicano que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que es factible entender que en el presente tema se pretende deducir a la base legal sobre la cual se origina o establece la figura jurídica de la obligación fiscal, muy distante de lo que es la especificación de su nacimiento y determinación, que por cierto son temas que ya fueron tratados anteriormente.

Antes de entrar en el plano constitucional, es propio citar el sinónimo con el cual también se le ha conocido por parte de algunos tratadistas a esta figura, el cual es "causa de la obligación fiscal", entre los cuales están tanto Griziotti como Pugliese.

Por su parte Griziotti señala que "el uso del término causa

término que en la doctrina del Derecho Privado tiene un significado incierto-, se justifica a mi parecer, por la consideración de que también las obligaciones de Derecho Público-así como para las obligaciones y para todos los negocios jurídicos de Derecho Privado, que al par de los contratos producen efectos patrimoniales-, deben tener un fin práctico que es justamente la obligación del vínculo jurídico para que resulte legítima la obligación. El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias, consiste - en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa". (51)

Por otra parte, Pugliese la estudia desde un punto de vista general y particular, indicando en cuanto al primero que "se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico y ético jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado a cobrar los tributos... En este sentido, el concepto de causa tiene verdaderamente función de principio general de Derecho Tributario y resulte ser relevante y eficaz también en el terreno práctico, no tanto por-

51.) Griziotti, "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda".
cit. pos. Flores Zavala Ernesto, op. cit., pág. 128.

que debe contraponerse o sobreponerse a la ley positiva, sino -
por indicar un criterio directo y fundamental, a las personas -
que estén al frente de la aplicación o que quieran interpretar -
las leyes tributarias.... Desde un punto de vista más particular,
el concepto de causa no es sino la relación entre los presupes-
tos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y y
la ratio legis o, mejor dicho, la justificación de esa relación-
que necesariamente debe subsistir para que una obligación tribu-
taria pueda nacer válidamente. El concepto de causa de la obli-
gación tributaria tiene pues, un valor real y un sentido jurfdi-
co real, ya sea desde el punto de vista científico, ya sea desde
el práctico técnico, de manera que se justifica su colocación en
tre los elementos constitutivos de la obligación misma, entendién-
dolo siempre, en lugar de un elemento de causalidad específica o
de un principio desde cualquier aspecto conmutativo, como un con-
cepto general ético y jurídico que dirige el desarrollo del fenó-
meno del impuesto en su más amplia significación".(52)

Se ha dicho también que por causa de la obligación tributa-
ria se entiende como "una eficaz selección legislativa de los -
motivos y fines del régimen tributario".(53)

52.) Pugliese Mario, "Instituciones de Derecho Financiero", Edit. Porrúa, -
México 1976. pág. 113 y 114.

53.) Cortina Alfonso. "La obligación tributaria y su causa", Edit. Porrúa. -
México 1976, pág. 56.

La causa de la obligación fiscal como hemos podido observar de acuerdo a lo antes expuesto, consiste en el otorgamiento de beneficios generales o particulaes que el contribuyente recibe, en virtud, de la relación establecida con el Estado que dá nacimiento a esta obligación.

Dentro del Derecho Privado, también se ha hablado bastante acerca de la significación que tiene la causa con el propósito de saber o conocer su papel en la formación del contrato, sobre lo cual, Manuel Borja Soriano expresa que "sobre estas cuestiones, los intérpretes no se han llegado a poner de acuerdo. Levy Ullmann hace observar que los autores de más nombre están divididos en dos campos: el de los causalistas y el de los no causalistas... Pero hay que advertir que de los causalistas, unos sostienen la teoría clásica y otros la teoría moderna".⁵⁴

Puede decirse a manera de síntesis que esto de la causa o fundamento de la obligación fiscal, es una cuestión bastante debatida desde diferentes puntos de vista tanto en la rama del Derecho Público como en la del Derecho Privado.

Ubicándonos ya en el plano constitucional y en la rama del Derecho que corresponde al presente trabajo de investigación, te-

54.) Borja Soriano Manuel, "teoría General de las Obligaciones", Edit. Porrúa, Onceava ed. México 1989. tomo I, pág.228

nemos que en un sentido general se habla acerca de los mexicanos estableciéndose entre sus preceptos lo siguiente:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Como resultado de lo dispuesto por este artículo, han surgido dentro de la doctrina ciertas características específicas - que son inherentes a los impuestos y como consecuencia también - de toda obligación fiscal, siendo una de ellas la consistente en el carácter obligatorio de su cumplimiento o en todo caso de su pago, que como podrá observarse, forma parte del título y del objetivo principal que se tiene en el presente trabajo de investigación, es decir, la investigación consiste en indagar sobre el verdadero fundamento que hace obligatorio el cumplimiento de la obligación fiscal y como consecuencia al pago de los impuestos, - el motivo o razón del por qué deben pagarse, ¿será porque jurídicamente el Estado así lo establece dentro de algún ordenamiento legal? o cuál es el fin último de esta obligación.

Podemos observar que el artículo citado anteriormente, indica solamente la obligación general en materia contributiva, - porque la obligación concreta de pagar un impuesto, como ya lo vimos antes, deriva de la realización de los hechos o actos pre-

vistos por la ley fiscal, es decir, que el deber de cumplir proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

En mi opinión, pienso que debido a la necesidad de organización con que debe de contar un Estado en todos sus ámbitos o aspectos, como el social, político, económico, jurídico, etcétera, es como se van a establecer cierto tipo de funciones tanto para el Estado mismo, como para sus gobernados, actividades que para poder desempeñarlas o dicho en otras palabras para que puedan llegar a sus objetivos, van a necesitar de apoyos, bases o recursos materiales, inmateriales, económicos o de cualquier otra especie, ya que si sucediera lo contrario, de ninguna manera podrían realizarse, por lo que puede pensarse que realmente el único fundamento de la obligación fiscal es el referente a que el Estado tiene a su responsabilidad el desempeño de atribuciones, tareas que se le han impuesto por parte de la colectividad y que necesita medios adecuados para realizarlas.

Es decir, la justificación o el fundamento no es solo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de actividades que explican esa necesidad de dinero, estas atribuciones o tareas van a depender de la organización, así como de su sistema político imperante del Estado mismo, lo que significa que si el Estado desarrolla atribuciones que correspondan al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca -

para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario.

Las actividades a desarrollar por parte del Estado de acuerdo con lo que podemos ver en la realidad, se traducen principalmente en servicios públicos, tales como son el de brindar servicio de energía eléctrica, la tramitación de diversos actos o hechos ante autoridades competentes, servicios de comunicación y transporte, brindar servicios sociales, entre otros, pero cabe aclarar que no toda actuación del estado es de servicio público, ya que existen funciones estatales que no tienen ese carácter.

En conclusión, podemos decir que el artículo 31 Constitucional en su fracción cuarta, utilizado por el Estado como medio legal para regular la obligación contributiva que le importará ingresos, asimismo también como medio para el logro de sus disposiciones en materia tributaria, sí es el fundamento jurídico de la obligación fiscal pero el real o verdadero o el que tiene el primer lugar como fundamento o causa de esta obligación, es sin duda alguna, la que nace como consecuencia del establecimiento de un sistema estructural de organización en todos sus aspectos de un Ente Público, es decir, de un Estado, en el que se van a crear una serie de derechos y obligaciones recíprocos tanto para los gobernados como para los gobernantes.

Lo que en otras palabras se puede decir, que el único fundamento de la obligación fiscal, se encuentra en las funciones o atribuciones que tiene encomendadas el Estado, que tienen como finalidad inmediata la de satisfacer las necesidades imperantes - en una sociedad que permita su creación y estabilidad, tales como ya lo vimos antes, de servicios públicos, entre otros, pero - para que pueda el Estado estar en posibilidad de brindar estos - servicios se requiere que cuente con los suficientes medios económicos, los cuales se obtendrán principalmente a través del impuesto, que es la figura jurídica que tenemos en estudio.

En jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se dijo "La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: Que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas - económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere".⁽⁵⁵⁾

Por parte de esta misma autoridad, además se han emitido - las siguientes Ejecutorias que en términos generales establecen - que el pago de los Impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancio-

55.) Tomo XXXIV, pág. 1360, Prontuario, tomo VIII, pág. 84, cit. por. Flores Zavala Ernesto., op. cit. pág. 131.

nado por la ley civil y para que el cobro de un impuesto sea fundado se requiere que haya una ley que lo establezca, los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social.

F.- Derecho del Estado para el cobro de los Impuestos.

El impuesto como se ha señalado anteriormente, es en esencia una aportación que deben de dar los integrantes de una sociedad al Estado y deben de darla por un imperativo derivado de la convivencia en un grupo políticamente organizado para que de esta manera, el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las funciones que se le han señalado, sin embargo, la terminología que se ha utilizado para denominar al fenómeno por medio del cual, el Estado puede establecer de manera general la obligación de contribuir a los gastos públicos, ha dado lugar a una serie de confusiones, ya que algunos autores van más allá de la esencia del poder en sí.

Así encontramos que se le ha denominado como Supremacía -- tributaria, Potestad tributaria, Potestad Impositiva, Poder fiscal, Poder de Imposición, etcétera, sobre las cuales han surgido diversas teorías que han sido elaboradas por la doctrina para fundamentar precisamente el Derecho del Estado para imponer y percibir tributos, entre las cuales están las siguientes:

A) Teoría de los Servicios Públicos.

Esta teoría fué sostenida inicialmente por Pufendorf de la escuela Cameralista, que nació a mediados del siglo XVII, dedicada al estudio de la Administración de la Hacienda de los príncipes de esa época para preparar a los funcionarios fiscales de la llamada Cámara Principis, con conocimientos generales de Economía y de Administración.

Pufendorf, sostenía a través de esta teoría que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que consideraba que debía de existir una capitalización moderada para la protección de la vida que se supone de igual valor paratodos y una tributación por la cuantía de las Rentas para la protección del patrimonio. La esencia de esta teoría radica en que considera que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares.

B) Teoría de la Relación de Sujeción.

Sostenida por tratadistas alemanes que indican que la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, además establecen que esta obligación no está supe-
ditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es para ellos simplemente la relación de sujeción.

C) Teoría del Seguro.

Esta teoría considera a los impuestos como una prima de seguro por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad política.

Se sostiene que el impuesto es la prima de seguro pagada para asegurarse contra todos los riesgos o perturbaciones en la posesión o en su disfrute de sus bienes y esta idea o teoría se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto a sus propiedades, por eso se estima que las cantidades que se pagan por motivo del impuesto constituyen una prima por esta garantía. La esencia de esta teoría radica en que considera que el impuesto es una prima de seguro que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.

D) Teoría del Capital Nacional.

La teoría del capital nacional es la que considera al impuesto como la forma de conseguir o de alcanzar la cantidad necesaria para poner en obra y cubrir los costos generales de la explotación del capital nacional, la esencia de esta teoría la encontramos en el sentido de que considera que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

E) Teoría del Sacrificio.

Johan Shuart Mill partidario de esta teoría, considera al impuesto como un sacrificio, solamente que no pretende con esto dar una definición, sino que proporciona un elemento para lograr una distribución más equitativa de los impuestos y considera además que el sacrificio debe de ser el menor posible, pudiéndose observar que ésta se adecúa un tanto a nuestra legislación, pues las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes, tal y como se menciona en los ordenamientos legales aplicables.

F) Teoría del Deber.

Eheberg sostiene que debe rechazarse la idea del sacrificio y considera al deber tributario como algo que en sí mismo no reconoce límites pero que los tiene en cada caso particular en la razón de oportunidad que aconseja la tendencia a servir al interés general y señala este autor que el último fundamento jurídico del impuesto es precisamente el que no necesita causa o fundamento jurídico alguno, que así como la nación no solo en casos graves, sino en cualquier momento puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello se necesite algún fundamento jurídico especial, así también tratándose de menos valores que la vida como lo son los impuestos tampoco necesitan un fundamento jurídico especial, sino que el último fundamento jurídico-

de los impuestos es de que no necesitan un fundamento jurídico especial. La esencia de esta teoría radica en que considera que el impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

Sintetizando hasta lo antes dicho y encuadrándolo a nuestra legislación, podemos notar que la teoría de Johan Shuart Mill - que considera al impuesto como un sacrificio es certera desde el punto de vista del sujeto del impuesto que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que hace al pagar, o sea, - que el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio, porque no percibe compensación alguna en forma concreta por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto y el Estado al establecerlo, además de que señala que - el sacrificio también en este aspecto se adecúa.

Ahora bien, hablando a nivel Constitucional y siguiendo el mismo orden de ideas o la secuencia que se venía manejando en el punto anterior ya que los dos temas están íntimamente relacionados, es de hacerse notar que cuando el pueblo expresa su voluntad Soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la organización y funcionamiento de sus Organos Legislativos, los - cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la - fuerza del Estado se transforma en el poder público, sometido al Derecho que el Estado mismo creó y que le sirve de medida en su-

manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones como consecuencia de la organización creada, pero siempre deberá actuar dentro del orden jurídico que les dió origen, nunca al margen ni en contra de él. Ante esto encontramos como resultado, que el poder del Estado, como organización jurídico política de la sociedad, queda plamado en la Constitución Política, de la cual dimana la potestad -- consistente en que los órganos o instituciones de gobierno están en la posibilidad de ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido, a los integrantes de la Sociedad.

Profundizando sobre lo anterior y adecuándolo a nuestro sistema legal, podemos observar que nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41 se reconoce esta fuerza o poder, como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, porque cuya manifestación es estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

Hecho el análisis anterior, podemos concluir diciendo que el poder del Estado o llamado también como Poder Tributario ya encuadrándolo a la rama del Derecho a la cual estamos haciendo alusión, fué plasmado en nuestra Constitución Política a través del ejercicio de funciones que fueron conferidas a diversos órganos a quienes se les atribuye expresamente el conocimiento o competencia de los asuntos en cuestión, tales como la misma Federación, los Estados, en algunos casos el Departamento del Distrito Federal, y distintos órganos desconcentrados derivados de los anteriores. Lo que significa en otras palabras, que la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al propio Estado en razón de su poder de imperio, que lo ejerce cuando el órgano correspondiente, que es el Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir, la potestad tributaria se refiere a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, por lo que podemos decir que el derecho del Estado para el cobro de los impuestos está plenamente justificado, claro, desde el punto de vista legal.

CONCLUSIONES

Habiendo llegado al apartado de conclusiones de la presente tesis profesional, cuyo título que sustenta es "El carácter obligatorio para el pago de los impuestos y los medios de que se vale el Estado para su cumplimiento", que es precisamente el que estamos iniciando, se tiene como finalidad como su propio nombre lo dice, la de puntualizar las deducciones, resoluciones o aspectos importantes a que se ha llegado, en base a una deliberación, estudio o razonamiento realizado sobre lo tratado, así tenemos que entre estos puntos de conclusión están los siguientes:

1.- En la antigüedad, no se aprecia ni el más mínimo o elemental principio de justicia para el establecimiento de los impuestos, sino por el contrario, su establecimiento se basaba en el arbitrio de los soberanos.

2.- Dentro del sistema feudal se encuentra el origen de gran cantidad de impuestos o prestaciones de carácter fiscal que existen en la actualidad y que hoy en día los conocemos con las modificaciones o transformaciones que se les han realizado.

3.- La corriente ideológica del liberalismo tuvo gran impor-

tancia en el desarrollo de la actividad económica, bajo el lema - frances de "Lasser-Fare", "Lasser-Passer", cuya aplicación no sólo se dió en Europa, sino que sirvió de arma política para la independencia de los pueblos sujetos a coloniaje en otros continentes.

4.- El concepto de impuesto plasmado en nuestra legislación no nos explica claramente y con exactitud lo que debemos entender por impuesto, puesto que únicamente se limita a darnos una idea - de lo que és por medio de la exclusión, lo cual, considero que es una situación a corregir, puesto que se sabe que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta.

5.- En cuanto al pago de la obligación fiscal, pudimos observar que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto - pasivo es la que efectivamente paga el tributo, sino que es una - distinta quien realmente lo paga.

6.- Es criticable que no exista dentro del Código Fiscal de la federación una definición del sujeto pasivo de un crédito fiscal, por lo que se propone que al menos se sigan utilizando las - definiciones que de este sujeto se contemplaban en los Códigos - Fiscales anteriores.

7.- De la unión de ciertos principios, que hasta cierto punto podrían éstos ser considerados como valores, tales como la justicia, la certidumbre, la comodidad y la economía, es como unica-

mente pueden darse las características legales de los impuestos.

8.- El Poder Tributario del Estado para el establecimiento de los impuestos, se encuentra limitado por una parte, por las necesidades financieras derivadas de las atribuciones que se le han conferido y, por otra parte por la capacidad económica de los afectados con el impuesto, mientras esto permanezca podrá haber equilibrio en cuanto a la Potestad del Estado y la obligación de los contribuyentes.

9.- El Estado, en la rama del Derecho Fiscal tiene la facultad de proceder en forma directa sin la intervención de los Organos Jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones, lo que considero una facultad del estado muy necesaria, principalmente porque se trata de la obtención de los ingresos del Estado.

10.- El embargo precautorio como acto por parte de la autoridad fiscal, es hasta cierto punto obsoleto o innecesario, por la sencilla razón de que éste surge antes de tiempo, es decir, antes de que exista el incumplimiento por parte del contribuyente, ya que de cualquier forma será la misma sanción, puesto que se dice que se convertirá en definitivo y se proseguirá con el procedimiento administrativo de ejecución en caso de incumplimiento, que sería lo mismo, que inicie éste, cuando se dé el incumplimiento.

11.- Los actos de los incapaces sí producen consecuencias o

efectos fiscales, pero en cuanto a los medios de que se vale el - Estado para el cumplimiento de la obligación fiscal tratándose de estas personas incapaces, se presenta la situación de que existe únicamente una limitación, y es la que se refiere a que el sujeto activo no podrá agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se discierna al incapaz un tutor.

12.- Es indebido que en nuestra legislación fiscal no se le reconozca a la indemnización su carácter de sanción, ya que existe un principio en el Derecho Penal que dice "non bis in idem", - que se traduce en que nadie puede ser juzgado dos veces por el - mismo delito.

13.- Debería de establecerse dentro de los ordenamientos - fiscales, una definición clara y precisa de la obligación fiscal - que permita distinguirla en sus dos modalidades, es decir, la que tiene por objeto un dar y la que tiene la forma de administrativa o de policía tributaria.

14.- Los principios de proporcionalidad y equidad aplicados al establecimiento de los impuestos están dirigidos en función de la capacidad contributiva de las personas, sin embargo, en realidad lo que sucede es todo lo contrario, puesto que afecta y sobre pasa esta capacidad real del contribuyente, ya que al imponerse - el impuesto se eleva el verdadero valor de la cosa o producto, co mo acontece por ejemplo en el caso del Impuesto al Valor Agregado.

15.- El fundamento del carácter obligatorio para el pago de los impuestos se encuentra en las funciones o atribuciones que tiene encomendadas el Estado, las cuales tienen como finalidad la de satisfacer las necesidades imperantes en la sociedad, más no surge por el mandamiento de un derecho superior al propio Estado.

16.- Como penúltimo punto llegué a la conclusión de que la teoría que más se adecúa a nuestra legislación, de las diversas que tratan de explicar el derecho del Estado para el cobro de los impuestos, es la del Sacrificio sostenida por John Shuart Mill, ya que lo que establece esta teoría es la realidad, desde el punto de vista de que el sujeto del impuesto no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que hace al pagar y que significa para él que lo paga un sacrificio, porque no percibe compensación alguna en forma concreta por la disminución de sus rentas o de su patrimonio.

17.- El derecho del Estado para el cobro de los impuestos se encuentra justificado desde el punto de vista legal, puesto que está plasmado en nuestra Constitución Política a través del ejercicio de funciones que fueron conferidas a diversos órganos estatales a quienes se les atribuye expresamente el conocimiento o competencia de los asuntos relacionados con la materia, pero en ocasiones debido a la falta de organización y una mala administración del manejo de los recursos del propio Estado, llega a darse la situación de que abusa de su facultad impositiva y llega hasta

establecer impuesto sobre impuesto, lesionando con ésto la economía del contribuyente, lo que provoca que se pudiera considerar al impuesto como anticonstitucional.

BIBLIOGRAFIA.

- ACOSTA ROMERO MIGUEL. Teoría General de Derecho Administrativo. - Ed. Porrúa, 8a. ed., México 1988.
- BIELSA RAFAEL. Compendio de Derecho Fiscal.
- BRISEÑO SIERRA HUBERTO. Derecho Procesal Fiscal. México, Antigua Librería Robredo, 1964.
- CORTINA ALFONSO. La Obligación Tributaria y su causa. Ed. Porrúa, S.A., México 1976.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, 15a. ed., México 1988.
- DE JUANO MANUEL. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Molachino; Rosario, 1963.
- DELGADILLO GUTIERREZ L. HUBERTO. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa, 3a. ed., México 1988.
- FLORES ZAVALA ERNESTO. Elementos de Finanzas Pública Mexicanas. - Ed. Porrúa, 28a. ed., México 1989.
- FRAGA GABINO. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 28a. ed. México 1989.
- GARCIA DOMINGUEZ M. ANGEI. Teoría de la Infracción Fiscal. Cárdenas Editor, México 1982.
- GARCIA MAYNES EDUARDO. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. - Porrúa, 40a. ed., México 1989.

- JARACH DINO. Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
- JIMENEZ GONZALEZ ANTONIO. Lecciones de Derecho Tributario. Ed. - Ecasa, México 1985.
- LERDO DE TEJEDA FRANCISCO. Ensayos de Derecho Tributario. Ed. Jus, México 1975.
- LOMELI CEREZO MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa, México 1979.
- MARGAIN MANAUTOU EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina. 8a. ed., México 1985.
- MARTINEZ DE NAVARRETE IFIGENIA. Política Fiscal de México. México UNAM, 1964.
- MARTINEZ LOPEZ LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Ecasa, 4a. ed., México 1988.
- MORENO DANIEL. Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Pax, México, - 8a. ed., México 1984.
- NAVARRO IGHACIO. El Sistema Fiscal Mexicano.
- NORIEGA CANTU ALFONSO. El pensamiento conservador y el Conservadurismo Mexicano, México, UNAM, 1972.
- OLGUIN JIMENEZ ABRAHAM. Obligaciones Fiscales y Tramitación ante las Oficinas de Gobierno que intervienen en su negocio. Ed. Olguín, 4a. ed., 1976.
- OLIVERA TORO JORGE. Manual de Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 5a. ed., México 1988.

- ORTEGA JOAQUIN B. Los Principios de la Justicia Tributaria en la Constitución. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Primer Número Extraordinario, México 1965.
- PEREZ DE AYALA JOSE LUIS. Las Ficciones en el Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1970.
- PERULLES BASSAS JUAN JOSE. Manual de Derecho Fiscal. Bosch; Barcelona, 1961.
- POLO BERNAL EFRAIN. Manual de Derecho Constitucional. Ed. Porrúa, México 1985.
- PORRAS Y LOPEZ ARMANDO. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, México 1977.
- PORRUA PEREZ FRANCISCO. Teoría del Estado. Ed. Porrúa, 22a. ed., - México 1988.
- PUGLIESE MARIO. Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa, - 2a. ed., México 1976.
- QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAREZ JORGE. Derecho Tributario-Mexicano. Ed. Trillas, México 1988.
- RIVERA SILVA. Los delitos fiscales. Ed. Porrúa, México 1984.
- RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal. Ed. Harla, 2a. ed., México 1988'
- SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. El nacimiento de la obligación tributaria. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1968.
- SANCHEZ LEON GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cárdenas, 7a. ed., México 1986.
- SANCHEZ MARTINEZ FRANCISCO. Formulario de Fiscal y Jurisprudencia. Ed. Porrúa, 2a. ed., México 1986.

SANCHEZ PIÑA JOSE DE JESUS. Nociones de Derecho Fiscal. Ed. Pac.,
4a. ed., México 1987.

LEGISLACION CONSULTADA.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADO UNIDOS MEXICANOS. Ed. Porrúa,
89a. ed., México 1990.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. Ed. Porrúa, -
20a. ed., México 1989.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1991.

LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIO
NES FISCALES. Publicada en el Diario Oficial de la Federa--
ción del día 31 de diciembre de 1982.

LEY ORGANICA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, Ed. Porrúa, -
11a. ed., México 1989.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Ed. Porrúa, 42a. ed., México 1990.