



11
207

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"**

**"ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINAL DE LAS
CONTRIBUCIONES PREVISTAS EN EL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

T E S I S

QUE PRESENTA EN OPCIÓN AL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

ABEL ANAYA AGUIAR GARCÍA

Naucalpan de Juárez, Edo. de México, 1991





Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

INDICE GENERAL

INTRODUCCION	1
I.- CONCEPTOS PRELIMINARES DE LAS CONTRIBUCIONES A TRAVES DE LAS CONSTITUCIONES DE MEXICO	4
I.1. CONSTITUCION DE CADIZ	5
I.2. CONSTITUCION DE APATZINGAN DE 1814	6
I.3. CONSTITUCION FEDERAL DE 1824	8
I.4. LA CONSTITUCION CENTRALISTA DE 1836 Ó DE LAS SIETE LEYES	9
I.5. BASES ORGANICAS DE 1843	12
I.6. CONSTITUCION FEDERAL DE 1857	14
I.7. CONSTITUCION DE 1917	17
II. LOS INGRESOS DEL ESTADO	23
II.1. LAS FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO Y SU CLASIFICACION	24
II.2. CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS	25
II.3. CLASIFICACION DE GRIZIOTTI	26
II.4. CLASIFICACION DE EINAUNDI	26
II.5. CLASIFICACION DE HUGH DALTON	27
II.6. CLASIFICACION DE BIELSA	28
II.7. CLASIFICACION DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION	29
III. EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA	38
III.1. DEFINICION DE POTESTAD TRIBUTARIA	40
III.2. ATRIBUCIONES DEL PODER LEGISLATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA	42
III.3. LA FUNCION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA	43

III.3.1. PARTICULARIDADES DEL PROCESO LEGISLATIVO TRIBUTARIO	44
III.3.2. FACULTADES DEL EJECUTIVO EN LAS INICIATIVAS DE LA LEY DE INGRESOS Y EL PRESUPUESTO DE EGRESOS	48
III.4.- VIGENCIA DE LA LEY TRIBUTARIA	52
III.5.- LA FACULTAD REGLAMENTARIA	61
III.6.- LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA	64
III.6.1. LAS FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACION Y LAS CONCURRENTES CON LOS ESTADOS	66
III.6.1.1. LIMITES A LAS FACULTADES DE LOS ESTADOS	70
III.6.1.2. EL PROBLEMA DE COMPETENCIA QUE REPRESENTA EL ARTICULO 115, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL	71
III.6.2. EL RESPETO A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES	80
III.6.2.1. LA LIBERTAD DE TRABAJO	81
III.6.2.2. DERECHO DE PETICION	82
III.6.2.3. GENERALIDAD DE LA LEY	84
III.6.2.4. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY	85
III.6.2.5. LA GARANTIA DE LEGALIDAD	86
III.6.2.6. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS LEYES	88
III.6.2.7. LA GARANTIA DE AUDIENCIA	90
III.6.2.8. PROHIBICION A LA CONFISCACION DE BIENES	92

. III.6.2.9. LA EXENCION DE IMPUESTOS	95
IV. LAS CONTRIBUCIONES, CARACTERISTICAS, ELEMENTOS Y CLASIFICACION	98
IV.1. LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	106
IV.1.1. EL OBJETO	106
IV.1.2. EL SUJETO	107
IV.1.3. LA BASE	109
IV.1.4. LA CUOTA, LA TASA Y LA TARIFA	109
IV.2. EL IMPUESTO	110
IV.2.1. DEFINICION DE IMPUESTO	112
IV.2.2. PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH	112
IV.2.2.1. PRINCIPIO DE JUSTICIA	114
IV.2.2.2. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE	115
IV.2.2.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD	116
IV.2.2.4. PRINCIPIO DE ECONOMIA	117
IV.2.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS	119
IV.2.3.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD	119
IV.2.3.2. PRINCIPIO DE CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO	124
IV.2.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONA- LIDAD Y EQUIDAD	125
IV.2.3.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD	134
IV.2.4. CLASIFICACION DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS	140
IV.2.4.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	141
IV.2.4.2. IMPUESTOS REALES Y PERSONALES	141

IV.2.4.3.	IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM	142
IV.2.4.4.	IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y FINES EXTRAFISCALES	142
IV.2.4.5.	IMPUESTOS ESPECIALES Y GENERALES	144
IV.2.4.6.	IMPUESTOS SEGUN EL SUJETO ACTIVO	144
IV.2.4.7.	IMPUESTOS SEGUN EL PERIODO DE TIEMPO EN EL QUE SE DESARROLLA	144
IV.2.4.8.	IMPUESTOS SEGUN SU ELASTICIDAD Y ESTABILIDAD	145
IV.2.4.9.	IMPUESTOS SEGUN LA PROPORCION CON LA BASE	145
IV.2.4.10.	IMPUESTOS SEGUN LA FUENTE GRAVADA	146
IV.3.	LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	146
IV.3.1.	DEFINICION	147
IV.3.2.	CUOTAS PARA EL SEGURO SOCIAL A CARGO DE PATRONES Y TRABAJADORES	150
IV.3.3.	APORTACIONES PARA EL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES DEL ESTADO	151
IV.3.4.	CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO	152
IV.3.5.	CUOTAS PARA EL INSTITUTO DEL SEGURO SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS A CARGO DE MILITARES	152
IV.4.-	LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	153
IV.4.1.	DEFINICION	153
IV.4.2.	CARACTERISTICAS	154
IV.5.	LOS DERECHOS	155
IV.5.1.	SU DEFINICION	156

IV.5.2. CARACTERISTICAS	157
IV.6. LOS ACCESORIOS	160
IV.6.1. LOS RECARGOS	161
IV.6.1.1. RECARGOS MORATORIOS	162
IV.6.1.2. RECARGOS POR PAGO A PLAZOS	165
IV.6.2. LAS MULTAS O SANCIONES	170
IV.6.3. LOS GASTOS DE EJECUCION	173
IV.6.4. LA INDEMNIZACION A QUE SE REFIERE EL SEPTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	175
V.- EL CREDITO FISCAL Y SU ENTORNO JURIDICO	179
V.1. LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA	179
V.2. EL PRESUPUESTO DE HECHO Y EL HECHO GENERADOR DE LAS CONTRIBUCIONES	183
V.2.1. EL HECHO TRIBUTARIO Y EL HECHO IMPONIBLE	185
V.2.2. EL HECHO GENERADOR	188
V.2.3. LA SUBSUNCION	190
V.2.4. ASPECTOS RELEVANTES DEL HECHO IMPONIBLE	190
V.2.4.1. EL ASPECTO LEGAL	190
V.2.4.2. EL ASPECTO PERSONAL	191
V.2.4.3. EL ASPECTO MATERIAL O FACTICO	192
V.2.4.4. EL ASPECTO TEMPORAL	193
V.2.4.5. EL ASPECTO ESPACIAL	193
V.3. NACIMIENTO, DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES	194
V.3.1. NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL	196

V.3.2. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL	199
V.3.2.1. LA AUTODETERMINACION O DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA O POR EL DEUDO AJENO	203
V.3.2.2. DETERMINACION POR LA AUTORIDAD FISCAL EN USO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACION	205
V.3.3. EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL	208
V.4. GARANTIAS DEL CREDITO FISCAL	209
V.4.1. CREDITOS PREFERENTES A LOS FISCALES	210
V.4.2. PRIVILEGIO DEL CREDITO FISCAL EN EL CODIGO CIVIL	213
V.4.3. FORMAS PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL	214
VI. ANALISIS DE PROCEDENCIA DEL ARTICULO 17-A Y SUS RELACIONADOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	218
VI.1. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA DISPOSICION	220
VI.1.1. LA INICIATIVA DE LEY Y SU EXPOSICION DE MOTIVOS	220
VI.1.2. LA FUNCION LEGISLATIVA EN LA EXPEDICION DE LA DISPOSICION Y SU TEXTO	226
VI.2. NATURALEZA JURIDICA DE LA ACTUALIZACION	237
VI.3. CONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACION	241
VI.3.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD	242
VI.3.2. PRINCIPIO DE CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO	244
VI.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	246
VI.3.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD	250
VI.4. LA DETERMINACION Y ENTERO DE LA ACTUALIZACION	259

VI.4.1. OBTENCION DEL FACTOR DE ACTUALIZACION	261
VI.4.2. DETERMINACION DE LA ACTUALIZACION Y LOS RECARGOS	263
VI.4.3. EL ENTERO DE LA ACTUALIZACION	265
CONCLUSIONES	269
BIBLIOGRAFIA	273

INTRODUCCION:

El tema que se desarrolla en el presente trabajo de tesis, surge como una necesidad de evaluar algunas de las decisiones de la vida política económica en materia tributaria, que se expresan a través de los instrumentos legislativos correspondientes. Año con año surgen nuevas disposiciones relacionadas con la obligación de contribuir para los gastos públicos a que alude la fracción IV del numeral 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya sea que éstas establezcan nuevas contribuciones; obligaciones formales de hacer, no hacer o tolerar cargas procesales, etc. Todo ello con el objeto de recuperar y fortalecer el papel de la política de ingresos, como generadora de recursos para financiar el gasto público; sin embargo, lo anterior ha creado un clima de incertidumbre en los contribuyentes que no alcanzan a comprender en un alto porcentaje las figuras jurídicas que se le presentan en forma anual.

Ante esa expectativa, el presente estudio dirige su análisis en primer término a escudriñar las teorías sobre las clasificaciones de fuentes de ingresos del Estado para así obtener una que ubica a las contribuciones como aquellos ingresos que percibe el Estado en uso de su poder de imperio, también llamados ingresos tributarios. Partiendo de lo anterior se precisa el marco jurídico del régimen impositivo, las particularidades y limitaciones de la potestad tributa-

ria, ejercida por el órgano competente que para el caso es el Congreso de la Unión. Por otra parte, se atiende a la clasificación de las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y accesorios; puntualizando en forma breve respecto a las características de cada una de ellas. Hecho lo anterior con el afán de definir al crédito fiscal y el proceso que observa hasta su exigibilidad, se hace referencia a la relación jurídico tributaria; al presupuesto de hecho y el hecho generador de las contribuciones; al nacimiento del crédito fiscal, a la determinación del mismo en cantidad líquida; y, por último, a su exigibilidad. La parte culminante de este tratado la conforma el análisis de procedencia del dispositivo 17-A y sus relacionados del Código Fiscal de la Federación, mediante los cuales a partir del 1° de enero de 1990 integran una nueva figura jurídico-tributaria al sistema impositivo mexicano, llamada "actualización", la que habrá de confrontarse a los asertos obtenidos en el análisis de los capítulos anteriores para determinar su procedencia.

La actualización a que se refiere el artículo 17-A y relacionados del Código Fiscal de la Federación, pretende ser una innovación en el sistema tributario nacional, pero es innegable que previo a insertarse como una serie de dispositivos más al Código en referencia, se debió haber realizado un examen exhaustivo para que esta integración resultara lo más clara e indefectible.

Así las cosas, es insoslayable el objetivo general que -
motiva la realización de este estudio y para conocimiento --
del lector aquí se reproduce:

"ANALIZAR EL MARCO JURIDICO DE LAS CONTRIBUCIONES, PARA-
DETERMINAR LA PROCEDENCIA DEL ARTICULO 17-A Y DISPOSICIONES-
CONEXAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION".

CAPITULO I

CONCEPTOS PRELIMINARES DE LAS CONTRIBUCIONES A TRAVES DE LAS CONSTITUCIONES DE MEXICO.

- I.1.- CONSTITUCION DE CADIZ
- I.2.- CONSTITUCION DE APATZINGAN DE 1814
- I.3.- CONSTITUCION FEDERAL DE 1824
- I.4.- CONSTITUCION CENTRALISTA DE 1836 Ó DE LAS SIETE LEYES
- I.5.- BASES ORGANICAS DE 1843
- I.6.- CONSTITUCION FEDERAL DE 1857
- I.7.- CONSTITUCION DE 1917

La investigación del tema, obliga a incluir en este trabajo, aun cuando sea en forma breve, una reseña de lo que ha sido el establecimiento de contribuciones en el suceder histórico de nuestra Ley Fundamental, base y sustento de la organización política administrativa del país, toda vez que el Derecho Constitucional en su manifestación fiscal, concede - la posibilidad de evaluar su desarrollo hasta la época actual, y, de esta manera, procurar nuevos planteamientos en pro de mejorarlo.

I.1.- CONSTITUCION DE CADIZ

Expedida por las cortes de Cádiz, jurada en España el 19 de marzo de 1812, lo fue en la Nueva España el 30 de septiembre de 1812.

En su artículo 8° se establecía la obligación de todos - los ciudadanos de contribuir a los gastos del Estado en forma proporcionada; el precepto 339 de la misma Constitución - decía que: "Las contribuciones se repartirían entre todos -- los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción- ni privilegio alguno. (1) El numeral 340 instituyó que las contribuciones serían proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes.

(1) Cfr. Yáñez Ruiz, Manuel. Memorándum formulado por los señores Ministros en relación con el Amparo en Revisión No.- 235/966. Interpretación constitucional de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación en materia de impuestos, 1917-1985. Edit. Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1a. Edic.1986 p. 568

El dispositivo 131 preveía la facultad de las Cortes. - En la décimatercia se facultaba a establecer anualmente las contribuciones e impuestos; en la décimoquinta a aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias; y en la décimoseptima a establecer las aduanas y aranceles de derechos.

El dispositivo 342, establecía que el Secretario del -- Despacho de Hacienda presentaría con el presupuesto de gastos, el plan de las contribuciones que debieran imponerse - para llenarlos. (2)

I.2.- CONSTITUCION DE APATZINGAN. DE 1814

Las desavenencias entre los vocales de la Junta de Zitácuaro y los éxitos militares de Don José María Morelos y Pavón, dieron a éste la dirección del movimiento Insurgente - en el año de 1813, por lo que el 14 de septiembre de ese -- mismo año, llevó a cabo un Congreso, mismo que se estableció en Chilpancingo. En la sesión inaugural se dio lectura a 23 puntos que con el nombre de "Sentimientos de la Nación", preparó para integrar el texto de la Constitución, que el - 22 de octubre de 1814 fue sancionada con el título de "Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexica-

(2) Cfr. Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de - México. 8a. Edición. Porrúa. México 1978. pp. 75 y ss.

na", no obstante careció de vigencia práctica, se presentan en este apartado las disposiciones relativas a la materia -- fiscal. (3)

Por principio de cuentas es relevante mencionar que en el punto 22 de los "Sentimientos de la Nación" se señaló que se quitaran la infinidad de tributos, hechos e imposiciones -- que más agobian y se señalara a cada individuo un cinco por -- ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no -- oprimiera tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y -- otros.

Por lo que hace a la Constitución de Apatzingán, en el -- numeral 36, disponía que las contribuciones públicas no son -- extorsiones de la Sociedad sino DONACIONES de los ciudadanos -- para seguridad y defensa; la afirmación hecha en este precep -- to supone que los individuos están dispuestos a pagar los -- tributos, lo cual de ninguna manera es así.

El dispositivo 41 instituía las obligaciones de los ciu -- dadanos que entre otras era la de observar una pronta dispo -- sición a contribuir a los gastos públicos, en un sacrificio -- voluntario de bienes, etc.

Por otra parte, se consideraban como atribuciones del Su -- premo Congreso en los artículo 113 y 114, arreglar los gas --

(3) Cfr. Tena Ramírez, Felipe. Op. cit. pp. 30 y ss.

tos del Gobierno. Establecer contribuciones e impuestos y el modo de recaudarlos; y examinar y aprobar las cuentas de recaudación e inversión de la Hacienda Pública. (4)

1.3.- CONSTITUCION FEDERAL DE 1824

"A esta, que es la primera Constitución Federal, se trasladó el principio de legalidad consagrado en el artículo 113 de la Constitución de Apatzingán de 1814, de esta forma, en la fracción VIII del dispositivo 50 de la Constitución de -- 1824, se estableció como una de las facultades exclusivas -- del Congreso General, la de fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente - cuentas al gobierno. Este principio jurídico estaba comprendido en el numeral I, fracción 8 de la Constitución Norteamericana". (5)

Por otro lado, el precepto 51 instituyó que las leyes -- que versaren sobre contribuciones o impuestos no podían tener su origen sino en la Cámara de Diputados.

El dispositivo 110 de la Constitución en comento, señalaba como atribuciones propias del presidente, en su fracción-V, las de cuidar de la recaudación y decretar la inversión -

(4) Cfr. Tema Ramírez, Felipe. Idem. pp. 36 y ss.

(5) Yáñez Ruiz, Manuel. El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra Organización Política. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1958 T 1 p. 287.

de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.

El numeral 147 prohibía para siempre la pena de confiscación de bienes.

En el artículo 162, fracciones I y II, al restringir los poderes de los Estados, les prohibía establecer sin el consentimiento del Congreso General, derecho alguno de tonelaje, ni otro alguno de puerto, así como imponer, sin consentimiento del Congreso General, contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones, mientras la ley no regulara cómo debían hacerlo.

Las facultades legislativas que la Constitución en estudio no otorgaba expresamente al Congreso General, se consideraban facultades reservadas a los Estados de la Federación.

(6)

I.4.- LA CONSTITUCION CENTRALISTA DE 1836 Ó DE LAS SIETE LEYES.

En el año de 1835 se cambió el sistema federal por uno central. Con fecha 2 de mayo de 1835, el Congreso se declaró facultado para hacer alteraciones a la Constitución y, -- por ley de 9 de septiembre de 1835, el Congreso se autorizó para cambiar la forma de gobierno existente, dando las bases para establecer uno nuevo. En esta ley se declaró el cese -

(6) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 8a. Edición. Edit. Porrúa. México. 1978. p. 203

de funciones de las legislaturas de los Estados y el establecimiento de Juntas Departamentales. (7)

Don Valentín Gómez Farías, en el discurso que pronunció al prestar juramento como Vicepresidente de la República, se habló que hacían falta leyes que reformaran, el vicioso sistema que existía en la Hacienda e impusiesen prudente economía, así como pureza y fidelidad en el manejo de caudales.

En la primera de las Leyes Constitucionales del 29 de diciembre de 1836, en su artículo 3º, fracción II, se establecía que era obligación de los mexicanos cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establecieran las leyes y le comprendieran. Es decir, en esta Constitución -- centralista se recogió el principio de legalidad tributaria, establecido en las Constituciones referidas con anterioridad.

En el dispositivo 26, fracciones I y III de la tercera - de las Leyes Constitucionales en estudio, se establecía que la iniciativa de las leyes correspondía al Supremo Poder Ejecutivo y a los Diputados, en todas las materias, y que a las Juntas Departamentales les correspondían las iniciativas de leyes relativas a impuestos, educación pública, comercio, administración municipal y variaciones constitucionales.

La ley tercera, numeral 44, fracción III, establecía como correspondiente al Congreso General exclusivamente, la fa

(7)Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit.p. 204

cultad de "Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que han de cubrirse. Toda contribución cesa año con año en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente". El dispositivo 45 de esa misma Ley prohibía al Congreso General, entre otras cosas en la fracción III, privar de la propiedad a ningún individuo o corporación y señalaba que la ley sólo correspondía en esa línea establecer con generalidad, contribuciones o arbitrios.

Por otra parte, en el precepto 17, fracción IX, de la --cuarta de estas Leyes Constitucionales, se estatuyó como una de las atribuciones del Presidente de la República, cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones, - con arreglo a las leyes.

Además de que le prohibía al propio Presidente en el dispositivo 18 de esa misma Ley, imponer por sí directa o indirectamente contribuciones de ninguna especie, generales ni - particulares. (8)

En la sexta Ley Constitucional, denominada "División del Territorio de la República y Gobierno Interior de sus Pue---blos", se previó que la República se dividiría en Departamentos , y que estos últimos a su vez se dividirían en Distritos y éstos en Partidos. A su vez el dispositivo 14, en su

(8) Cfr. Tena Ramírez, Felipe. *Ibidem*. pp. 203 y ss.

fracción I, señalaba que le correspondía a las Juntas Departamentales, iniciar leyes relativas a Impuestos, Educación Pública, Industria, Comercio, Administración Municipal y Variaciones Constitucionales, conforme el artículo 26 de la tercera Ley Constitucional.

En la fracción I, del numeral 15 de la Ley citada, se establecía como una de las restricciones de los Gobernadores y Juntas Departamentales, el que ni con título de arbitrios, ni con cualquier otro, podían imponer contribuciones sino en los términos que señalaba esta Ley, ni podrían destinarlas a otros objetos que los señalados por la misma.

A su vez, el artículo 25 de la Ley en cuestión, ordenaba que, a cargo de los Ayuntamientos se encontraban la recaudación e inversión de los propios y arbitrios, con sujeción a las leyes y reglamentos. (9)

I.5.- BASES ORGANICAS DE 1843.

Las bases orgánicas, sancionadas por Antonio López de Santa Anna, el 12 de junio de 1843 y publicadas por Bando Nacional el 14 de junio del mismo año, establecían en la fracción XII del precepto 9, como uno de los derechos de los habitantes de la República, el que ninguno podía gravarse con contribuciones ajenas a las establecidas o autorizadas por -

(9) Cfr. Tena Ramírez, Felipe. *Ibidem.* pp. 244 y 245

el Poder Legislativo, o por las Asambleas Departamentales, - en uso de las facultades que les concedían las bases en estudio. El Poder Legislativo, de conformidad con el artículo - 25, se encontraba depositado en un Congreso dividido en dos - cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, así como el - Presidente de la República, en lo referente a la sanción de - leyes.

De las facultades del Congreso, el dispositivo 66, señalaba en sus fracciones II y IV, respectivamente: decretar -- anualmente los gastos que se tenían que hacer en el siguiente año y las contribuciones con que debían cubrirse; y clasificar las rentas para los gastos generales de la Nación y de los Departamentos.

Las fracciones I y XIII del artículo 134, estatúan como facultades de las Asambleas Departamentales, el establecer - Arbitrios para completar sus gastos ordinarios, o para hacer los extraordinarios que determinaran según sus facultades, - con aprobación del Congreso, sin perjuicio de llevarlos a -- efecto inmediatamente que los decretaran.

El Presidente de la República podía suspender la ejecución de los arbitrios, dando cuenta sin demora al Congreso, - así como para aprobar los planes de arbitrios municipales, y los presupuestos anuales de los gastos de las municipalidades.

El dispositivo 135, en su fracción II, señalaba como obligaciones de las Asambleas Departamentales, la de formar los-

presupuestos anuales de los gastos de los Departamentos, y - dirigírlas al Congreso General para que los tuviera presen-- tes al revisar los arbitrios que ellas establecían, para com-- pletarlos. (10)

I.6.-CONSTITUCION FEDERAL DE 1857

El sistema federal retornó en la Constitución de 1857 -- promulgada el 11 de marzo del mismo año, que comenzó a regir, según su artículo transitorio, a partir del 16 de septiembre del propio año, instituyó en su precepto 31, fracción II, lo siguiente:

"Es obligación de todo mexicano:

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

El numeral transcrito constituye el antecedente del ac-- tual 31, fracción IV, y es en esta Constitución, en la que -- por primera ocasión se incorporan los conceptos de proporcio-- nalidad y equidad.

El artículo 68 prescribía que el segundo período de se-- siones del Congreso se destinará en toda preferencia al exa-- men y votación de los presupuestos del año fiscal siguiente; y a decretar las contribuciones para cubrirlos y a la revi--

(10) Cfr. Tena Ramírez, Felipe. Ibidem. pp. 327 y ss.

sión de la cuenta del año anterior que presente el Ejecutivo.

Por otra parte, la fracción VII del numeral 72 instituyó:

"Artículo 72.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo".

En el capítulo "De los Estados de la Federación" el dispositivo 112 restringía las facultades de éstos diciendo: --
"Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puerto; ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Por su parte el precepto 117 disponía que las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Y el artículo 124 estatuyó que: Para el día 1° de junio de 1858, quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República.

Esta Constitución fue reformada en varias ocasiones, de las más relevantes se consideran: la del 13 de noviembre de 1874; en que se restablece el Senado, por ende, se modificó el artículo 70. A quedar:

"La formación de las leyes y de los decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con --

excepción de los proyectos que versasen sobre empréstitos, -- contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, -- todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de -- Diputados".

Se adicionó el numeral 72-A que preverá como facultades -- exclusivas de la Cámara de Diputados, en su fracción IV la de examinar la cuenta que anualmente debe presentarle el Ejecuti vo, aprobar el presupuesto anual de gastos e iniciar las con-- tribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrir aquél.

El 26 de noviembre de 1884 se reiteró en el dispositivo -- 124: Que para el día 1° de noviembre de 1886, a más tardar, -- quedarían abolidas las alcabalas y aduanas interiores en el -- Distrito Federal y territorios de la Federación y en los Esta dos que no se hubiesen suprimido.

El 22 de noviembre de 1886, el precepto anterior cambió -- su texto de la siguiente manera:

Artículo 124.- "Los Estados no podrán imponer ningún dere cho por el simple tránsito de mercancías en la circulación in terior. Sólo el Gobierno de la Unión podrá decretar derechos de tránsito, pero únicamente respecto de efectos extranjeros-- que atraviesen el país, por líneas internacionales e intero-- ceánicas, sin estar en el territorio nacional más tiempo que el necesario para la travesía y salida al extranjero".

El 1° de mayo de 1896 cambió el texto del artículo 111 de la siguiente forma:

"Artículo III los Estados no pueden:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras". (1)

I.7.- CONSTITUCION DE 1917

En el texto primitivo de la Constitución vigente, promulgada el 5 de febrero de 1917, en materia fiscal sobresalen los siguientes preceptos:

Medularmente, la fracción IV del artículo 31, establece como obligación de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio

(1) Cfr. Tena Ramírez, Felipe. *Ibidem.* pp. 420 y 55

en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De conformidad con lo previsto en el numeral 72, inciso b), desde su texto original, que hasta la fecha no ha sido modificado, la formación de las Leyes o Decretos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, deben discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Por otra parte, las fracciones VII, IX y XXIX del artículo 73 instituyen que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir que el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones; y para expedir todas las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

El texto primario del artículo 115 disponía que:

"Los Estados adoptarían, para su régimen interior, la forma de Gobierno Republicano, representativo popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

I.- Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el gobierno del Estado.

II.- Los Municipios administrarán libremente su hacienda,

la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso serán las suficientes para atender a las necesidades municipales, y

III.- Los Municipios serán investidos de personalidad jurídica para todos los efectos legales.

El precepto transcrito ha sufrido diversas modificaciones y el texto vigente en su fracción IV, establece que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso percibirán las contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles; las participaciones federales; y los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

El precepto 74, fracción IV, que prevé como facultades exclusivas de la Cámara de Diputados de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos, discutiendo primero las contribuciones que deban decretarse para cubrirlos, esta facultad primitivamente se establecía en el artículo 65, fracción II, y en el año de 1977 se trasladó al precepto en comento, agregándosele otros párrafos de los que es relevante mencionar el segundo de ellos que es imperativo al señalar la obligación del Ejecutivo de elaborar las iniciati

vas de ley de Ingresos y Presupuestos de Egresos, lo cual genera controversia con lo estatuido por el precepto 71 de la propia Constitución.

Por otra parte, el precepto 117 en sus fracciones III, IV, V, VI y VII establece que los Estados no pueden en ningún caso:

III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado.

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir, ni gravar directa, ni indirectamente la entrada a su territorio y la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

El numeral 118 en su fracción I, ordena que sin consentimiento del Congreso de la Unión, los Estados no pueden "esta

blecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Al dispositivo 124 Constitucional, cabe hacer mención -- que no ha sufrido modificación alguna y en él las facultades no atribuidas expresamente a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los de los Estados.

Respecto a la facultad privativa que tiene la Federación y que se encuentra consignada en el párrafo primero del numeral 131 Constitucional, la misma no se ha modificado desde -- la promulgación de la Constitución, hasta estos días, a excepción de que en el texto vigente ya no se hace mención a territorios federales, ya que actualmente tienen la categoría de Entidades Federativas; la misma situación guarda la facultad del Ejecutivo en una feria de cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, por estas razones se transcribe a continuación el dispositivo en comento.

Artículo 131.- "Es facultad privativa de la Federación -- gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, -- ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que

expresan las fracciones VI y VII del artículo 117. El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso. Y para crear otras, así como para restringir y para prohibir -- las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera -- otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, -- al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

CAPITULO II

LOS INGRESOS DEL ESTADO

- II.1.- LAS FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO
- II.2.- CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS
- II.3.- CLASIFICACION DE GRIZIOTTI
- II.4.- CLASIFICACION DE EINAUNDI
- II.5.- CLASIFICACION DE HUGH DALTON
- II.6.- CLASIFICACION DE BIELSA
- II.7.- CLASIFICACION DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION
- II.8.- CLASIFICACION ACEPTADA POR LOS TRATADISTAS CONTEMPORANEOS

Resulta preponderante que previamente al estudio de las contribuciones y su marco jurídico, se analice de dónde derivan desde el punto de vista doctrinal, pues ello dará la pauta para comprender todo el régimen impositivo como un preámbulo de información necesaria.

II.1.- LAS PUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO Y SU CLASIFICACION

El Estado cuya misión es actuar positivamente en lo económico, político y social, y que se presenta según Heller... "Como un hacer humano incesantemente renovado" (12) lo que le da la característica de ser un ente dinámico que debe cumplir -- funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas (pecunias o de otra especie) y a la gestión y manejo de ellos cuyo conjunto constituye la actividad financiera. Para el desempeño de dicha actividad las erogaciones a cargo del Estado son atendidas con recursos de variada naturaleza, de índole patrimonial o de Derecho Privado unos y de Derecho Público otros, sin excluir algunos que es difícil ubicar exactamente en una u otra de esas categorías. (13)

(12) Citado por Porrúa Pérez, Francisco. Teoría del Estado. Porrúa. México 1984. p. 20

(13) Cfr. Giulliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I. Act. por Susane Camila Navarrim y Rubén Oscar De Palma B.A. pp. 4, 21 y 241

Toda recepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo.

Para que pueda realizarse el gasto público, es preciso, lógicamente, que se cuente con ingresos, por lo que el Estado necesita entonces allegarse de los correspondientes fondos, los que pueden generarse en diversas fuentes. Así, los ingresos del Estado pueden emanar de la riqueza generada por la explotación de sus propios bienes o directamente del patrimonio de los gobernados que residan en su territorio o -- del de quienes se beneficien de las fuentes de riqueza localizadas en el mismo.

Existen diversas clasificaciones en la doctrina que pretenden agrupar bajo razonamientos lógicos dichos ingresos, a los que en la antigüedad recurría el soberano y en la actualidad recurre el Estado contemporáneo. A continuación se expresan las más relevantes:

II.2.- CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS

Según éstos los ingresos procedían en orden de importancia de: 1. Los bienes del dominio público.- Esta representa la principal fuente de ingresos para el soberano, hasta el momento de su enajenación.- 2. Los ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el rey a los particulares para que explotaran sus bienes.- 3. Los impuestos.- Estos representa-

ban la última fuente de ingresos. (14)

II.3.- CLASIFICACION DE GRIZIOTTI.

Para éste la clasificación de los ingresos parte de su origen, ya sea que provengan de pasadas, presentes o futuras generaciones, es decir:

1.- De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon, tales como: rentas patrimoniales, utilidades, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas públicas.

2.- De las presentes generaciones, las fuentes de ingresos son: contribuciones de guerra, multas, ingresos penales, contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, indirectos, tasas y contribuciones especiales.

3.- De las futuras generaciones.- Con cargo a ellas se puede recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda. (15)

II.4.- CLASIFICACION DE EINAUNDI

Para éste los ingresos se agrupan en dos categorías:

(14)Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1979. pp. 65 y 66

(15) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 66

1.- Los ingresos derivados del impuesto.

2.- Los ingresos no derivados del impuesto tales como -- los precios privados, los precios casi privados, los precios públicos, los precios políticos, las contribuciones y los empréstitos. (16)

II.5.- CLASIFICACION DE HUGH DALTON

Este clasifica las fuentes de ingresos públicos en dos -- grandes grupos:

A).- Impuestos: distingue que éstos son pagados compulsivamente, en este grupo considera las siguientes fuentes: a)- los impuestos propiamente dichos; b) tributos e indemnizaciones resultantes de una guerra o de otras causas, c) empréstitos forzosos y d) penas pecuniarias impuestas por los tribu-
nales de justicia por comisión de delitos o infracciones.

B).- Las restantes fuentes de ingresos tales como los -- precios cargados por la autoridad a los particulares en la -- prestación de servicios específicos o adquisición o uso de -- bienes de propiedad pública, distinguiendo que éstos son pa-
gados voluntariamente, tales como: a) entradas provenientes-
del arrendamiento de tierras públicas o de acciones corres-
pondientes a la compañía explotadora del Canal de Suez; b) -
entradas provenientes de empresas manejadas por el Estado, -
sin hacer uso del poder de monopolio, c) derechos pagados en

(16) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Idem. pp. 67 y 68

retribución de servicios prestados por funcionarios públicos y d) empréstitos voluntarios.

Dalton distingue además, otras cuatro fuentes de ingresos totalmente independientes de los dos grupos mencionados y que son: a) ingresos provenientes de la explotación de empresas del Estado, en los casos en que éste aprovecha su carácter de monopolizador para elevar las tarifas sobre el nivel competitivo, b) ingresos por contribuciones de mejoras; c) nuevas emisiones de papel moneda; y d) donaciones voluntarias. (17)

II.6.-CLASIFICACION DE BIELSA

Este tratadista argentino hace su clasificación partiendo de los propios ingresos y no de sus fuentes, agrupándolos de la siguiente forma:

- a). Ingresos nacionales, provinciales y municipales.
- b). Ordinarios y extraordinarios; siendo los primeros -- aquellos que se recaudan en cada ejercicio fiscal legalmente autorizados; y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.
- c). Originarios y derivados; siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos, -- los que derivan del patrimonio de los particulares, como son impuestos, tasas y contribuciones especiales. (18)

(17) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Ibidem. pp. 67 y 68

(18) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Ibidem. p. 68

II.7.- CLASIFICACION DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

Partiendo de la ley que regula los ingresos de la Federación, misma que se emite anualmente y que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal, encontramos que para el año de 1991, señala que la Federación percibirá ingresos por los conceptos que a continuación se enumeran:

I.- IMPUESTOS

- 1.- Impuesto sobre la renta.
- 2.- Impuesto al activo.
- 3.- Impuesto al valor agregado
- 4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- 5.- Impuestos por la prestación de servicios telefónicos.
- 6.- Impuestos sobre las erogaciones por remuneración al trabajo - personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.
- 7.- Impuesto sobre la adquisición de inmuebles.
- 8.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
- 9.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
10. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas con cesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
11. Impuestos al comercio exterior:
 - A.- A la importación
 - B.- A la exportación

II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

- 1.- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por pa--

trones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

- 2.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- 3.- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, a cargo de los citados trabajadores.
- 4.- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

III.- CONTRIBUCION DE MEJORAS

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV.- DERECHOS

- 1.- Por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.
- 2.- Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados.
- 3.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
- 4.- Derecho extraordinario por la extracción de hidrocarburos.

V.- CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACION O DE PAGO.

VI.- ACCESORIOS

VII.- PRODUCTOS

- 1.- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
- 2.- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:
 - A.- Explotación de tierras y aguas.
 - B.- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
 - C.- Enajenación de bienes:

a).- Muebles

b).- Inmuebles

D.- Intereses de valores, créditos y bonos.

E.- Utilidades:

a).- De organismos descentralizados y empresas de --
participación estatal.

b).- De la Lotería Nacional para la Asistencia Públi
ca.

c).- De Pronósticos para la Asistencia Pública.

d).- Otras

F.- Otros

VIII.- APROVECHAMIENTOS:

1.- Multas

2.- Indemnizaciones

3.- Reintegros

A.- Sostenimiento de las escuelas. Artículo 123

B.- Servicio y vigilancia forestal.

C.- Otros.

4.- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráu
lica.

5.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplica--
ción de leyes locales sobre herencias y legados expedi--
do de acuerdo con la Federación.

6.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplica--
ción de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuer
do con la Federación.

7.- Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares -
para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.

8.- Cooperación del Departamento del Distrito Federal por --
servicios públicos locales prestados por la Federación.

- 9.- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.
- 10.- 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.
- 11.- Participación a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
- 12.- Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- 13.- Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.
- 14.- Aportaciones de contratistas de obras públicas.
- 15.- Destinados al fondo para el desarrollo forestal.
 - A. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicos, sociales y los particulares.
 - B. De las reservas nacionales forestales.
 - C. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.
 - D. Otros conceptos.
- 16.- Hospitales militares.
- 17.- Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.
- 18.- Remanentes de precios de ventas de azúcar, mieles incristalizables, alcohol y cabezas y colas, realizadas por -- Azúcar, S.A. de C.V.
- 19.- Recuperaciones de capital:
 - A. Fondos entregados en fideicomiso, en favor de entidades federativas y empresas públicas.
 - B. Fondos entregados en fideicomiso, en favor de empresas privadas y a particulares.

C. Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.

D. Otros.

20.- Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.

21.- Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos.

22.- No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.

23.- Otros.

IX.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:

1.- Emisiones de valores:

A. Internas.

B. Externas.

2.- Otros financiamientos:

A. Para el Gobierno Federal.

B. Para organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

C. Otros.

X.- OTROS INGRESOS:

1.- De organismos descentralizados.

2.- De empresas de participación estatal.

3.- Financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal. (19)

II.8.- CLASIFICACION ACEPTADA POR LOS TRATADISTAS CONTEMPORANEOS.

Una vez reconocidas las fuentes de ingresos que antecede--

den, mismas que ha aprobado el Poder Legislativo en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 74, fracción IV, en relación con el 73, fracción VII, es posible hacer una clasificación de ellas en dos grandes grupos, a saber:

A) Contribuciones o ingresos tributarios.- Que son los ingresos que provienen del poder impositivo del Estado, tales como, a) los impuestos; b) aportaciones de seguridad social; c) contribuciones de mejoras; d) derechos; e) contribuciones pendientes de liquidación de ejercicios anteriores; f) accesorios de contribuciones.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

B) Otros ingresos o ingresos no tributarios.- Para la integración de los ingresos no tributarios es conveniente hacer una subclasificación en patrimoniales y crediticios.

Dentro de los patrimoniales es posible incluir a los productos y los aprovechamientos.

Finalmente, en los crediticios se integra a los ingresos derivados de financiamientos, tanto del sector central de la administración, como de organismos y empresas de participación estatal.

El Código Fiscal de la Federación, únicamente regula los ingresos derivados de contribuciones, en su artículo 2º; y -

los de aprovechamientos y productos en su dispositivo 3°.

Por lo que respecta a las contribuciones, éstas se analizan detenidamente en el desarrollo de este trabajo; y con relación a los otros, cabe mencionar que el precepto 3° del Código Fiscal de la Federación prevé: "Son aprovechamientos- los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho-público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y - la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo - del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación - con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan - de su naturaleza".

Son productos 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".

La novedad de la clasificación a que se alude, la constituye el reconocimiento de la contribución especial, denominada aportaciones de seguridad social, misma que cuando surgió la obligación del pago de las cuotas del Seguro Social, nuestros tribunales asimilaron estas prestaciones a la figura de los derechos y posteriormente se conceptuaron como el pago - de un impuesto. Sin embargo, ante la posibilidad de caracterizar dichas prestaciones exactamente como un impuesto o un-

derecho, el legislador mexicano optó por citarla en la Ley de Ingresos de la Federación al término de la enumeración de los derechos.

"Al surgir las aportaciones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se siguió el mismo camino, dejándose al intérprete la naturaleza jurídica de esta prestación. Con el reconocimiento de que las aportaciones de seguridad social son contribuciones independientes de los impuestos y derechos, se da fin a este problema." (20)

Así las cosas, se presenta este cuadro para ilustrar la clasificación que aquí se estudia:

(20) Margain Manautou, Emilio. *Ibidem.* p. 71

Contribuciones o
Ingresos Tributarios.

Impuestos
Aportaciones de seguridad social
Contribuciones de mejoras
Derechos
Accesorios de contribuciones

Productos

CLASIFICACION

Patrimoniales

Aprovechamientos

Otros Ingresos
o Ingresos no
Tributarios.

Crediticios

Ingresos derivados
de Financiamientos

CAPITULO III

EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

III.1.- DEFINICION DE POTESTAD TRIBUTARIA

III.2.- ATRIBUCIONES DEL PODER LEGISLATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

III.3.- LA FUNCION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

III.3.1. PARTICULARIDADES DEL PROCESO LEGISLATIVO TRIBUTARIO

III.3.2. FACULTADES DEL EJECUTIVO EN LAS INICIATIVAS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION Y EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

III.4.- VIGENCIA DE LA LEY TRIBUTARIA

III.5.- LA FACULTAD REGLAMENTARIA

III.6.- LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

III.6.1. LAS FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACION Y LAS CONCURRENTES CON LOS ESTADOS.

III.6.1.1. LIMITES A LAS FACULTADES DE LOS ESTADOS

III.6.1.2. EL PROBLEMA DE COMPETENCIA QUE REPRESENTA EL ARTICULO 115, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

III.6.1.3. LAS FACULTADES CONCURRENTES

III.6.2. EL RESPETO A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

III.6.2.1. LA LIBERTAD DE TRABAJO

III.6.2.2. EL DERECHO DE PETICION

III.6.2.3. GENERALIDAD DE LA LEY

III.6.2.4. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

III.6.2.5. LA GARANTIA DE LEGALIDAD

III.6.2.6. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION
DE LAS LEYES

III.6.2.7. LA GARANTIA DE AUDIENCIA

III.6.2.8. PROHIBICION A LA CONFISCA-
CION DE BIENES.

III.6.2.9. LA EXENCION DE IMPUESTOS

Ha sido necesario considerar las clasificaciones señaladas en el capítulo anterior, pues las ideas de los tratadistas en su propia evolución han traído consigo la posibilidad de analizar los ingresos del Estado bajo un razonamiento lógico que en sí mismo deduce el objeto del presente estudio, - el que se avocará a partir de este capítulo a enumerar los aspectos más relevantes de las contribuciones o ingresos tributarios y a analizar las disposiciones constitucionales relativas a regular el establecimiento de las mismas.

III.- DEFINICION DE POTESTAD TRIBUTARIA

Dino Jarach sostiene que "el ejercicio del poder fiscal, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno, - porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias -- que nació el Estado moderno de Derecho". (21)

En esta tesitura, la causa de las contribuciones radica en la necesidad de efectuar gastos públicos y en la determinación jurídico-constitucional de que para satisfacer los -- mismos, el poder público puede exigir de los gobernados las-

(21) Citado en "La interpretación constitucional de la - Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos 1917-1985, Editada por el Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1986. 1a. Ed. p. 511

aportaciones económicas respectivas; por ende, en un Estado de Derecho, democrático, la causa de las contribuciones encuentra su más profundo fundamento en la voluntad de la propia colectividad, o como dice Jarach "El carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad" (22);- y en lugar del término "impuesto", que recuerda la fuerza o el poder del Imperio, en todas las constituciones francesas, a partir de la de 1791, y también la mexicana-, se habla de contribuciones, precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder Imperio Estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea, de un acto del poder legislativo.

Nuestro sistema jurídico-político es el de un Estado de Derecho claramente establecido por nuestra Constitución Política; la simple lectura de dicho documento fundamental así lo confirma.

La Constitución Federal contiene un precepto sobre el que se estructura todo el sistema fiscal mexicano y en relación a la cual giran las demás disposiciones de la propia Constitución atinentes a dicha materia. Este precepto es el artículo 31, fracción IV, el cual textualmente establece como obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio -

(22) Op.c.t. p. 511

en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Así las cosas, a la potestad tributaria se le puede definir como el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones por medio de la ley.

III.2.- ATRIBUCIONES DEL PODER LEGISLATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el pacto de unión federal que vincula a los estados y da origen a la Federación, desprendiéndose esto, básicamente del artículo 40. La forma de Estado Federal implica la coexistencia de dos ámbitos de gobierno sobre un mismo pueblo y territorio, el federal y el local.

En lo tocante al ámbito federal, en su artículo 49 ordena el fraccionamiento del poder; así, la función gubernativa, en términos de este último numeral la divide en los poderes legislativo, ejecutivo y judicial. Las atribuciones de cada uno de estos poderes se encuentran, por una parte, en el articulado relativo a los mismos y, por otra, dispersas en las restantes disposiciones del Código Político.

"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

des que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él". (23)

Las contribuciones solamente se pueden imponer a través de un acto formalmente legislativo, o sea, por un ordenamiento expedido por el poder del mismo nombre. Lo anterior encuentra apoyo en los argumentos y preceptos de la Constitución que se esgrimen en el siguiente apartado.

Con base en lo anterior, es posible concluir que el poder del Estado, poder tributario cuando lo referimos a esta materia en particular, fue plasmado en la Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. "En este sentido la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria". (24)

III.3.- LA FUNCION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.

No obstante que la función legislativa se encuentra atribuida

(23) Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Edit. Limusa, México. 1988. 2a. Edic. p. 46

(24) Delgadillo, Luis Humberto. Op. Cit. p. 46

buida al Congreso de la Unión según el artículo 50 de la -- Constitución Federal, la doctrina y la jurisprudencia reconocen la posibilidad de expedición de ordenamientos generales abstractos e impersonales por parte del Presidente de la República, esta facultad reconocida como "reglamentaria" se fundamenta en la fracción I del artículo 89 constitucional en relación con el 92 del mismo ordenamiento. Hechas estas observaciones a continuación se procede al análisis respectivo en cuanto a dicha función legislativa como ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

III.3.1.- PARTICULARIDADES DEL PROCESO LEGISLATIVO TRIBUTARIO.

"En materia tributaria toda ley de contribuciones debe iniciarse ante la Cámara de Diputados, por mandato expreso del artículo 72 inciso h) constitucional. La razón de esta disposición no es clara. "Para algunos, el origen de esta excepción deriva de cuando fue arrancada a Juan sin tierra la Carta Magna Inglesa, en ella se estipuló que el soberano no podía crear tributo alguno si antes no era aprobado por los representantes del pueblo". (25). Para otros como Rabsa, el hecho de que la Cámara de Diputados sea cámara de -- origen no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues

(25) Margain Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Universitaria Potosina. México. 1987. 1a. Edic. p. 116

ello deriva de un error en que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicamatismo, en el año de 1872. (26)

Tena Ramírez hace notar lo siguiente: "... como toda ley, la de ingresos es obra del Congreso de la Unión y sigue, por lo tanto, los trámites comunes a la formación de cualquiera ley, salvo en el punto relativo a que deberá iniciarse ante la Cámara de Diputados". (27)

La fracción IV del artículo 74 constitucional establece lo siguiente:

"Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las --

(26) Cfr. Margain Manautou, "Milio. Op. Cit. p. 117

(27) Derecho Constitucional Mexicano, 20a. Edic. Editorial Porrúa 1986. México. p. 218

que se consideran necesarias, con ese carácter en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La Revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda, aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de los proyectos de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven*.

De la lectura de este texto se desprende que el presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos, tienen una duración de un año.

La autorización de los gastos que tiene que erogar, la administración pública, para poder prestar los servicios públicos que constituyen su objeto, consta en el presupuesto egresos. Para hacer frente a dichos gastos se requiere de recursos, los cuales constan en la Ley de Ingresos.

La cuenta anual que el Ejecutivo somete a la aprobación de la Cámara de Diputados, tiene por objeto comprobar que, durante el año anterior el Ejecutivo se ajustó estrictamente a los gastos autorizados por el presupuesto.

El artículo 73 en su fracción VII establece que, "el Congreso tiene facultad:

Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

De la lectura de los preceptos transcritos se desprende que la elaboración de la Ley de Ingresos, así como cualquiera otra de carácter tributario corresponde a las dos Cámaras. Pero el estudio y aprobación inicial de ellas se debe hacer primero en la Cámara de Diputados. Lo anterior se ve confirmado con el inciso h), del artículo 72 que dice:

"La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuesto o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Debe tenerse en cuenta lo expuesto para advertir el defecto de redacción de la fracción IV del artículo 74, que --

atribuye como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la de aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél.

Tal parece, por la sola redacción del precepto, que corresponde a dicha Cámara en forma exclusiva la discusión de las contribuciones, que deberá preceder a la aprobación del presupuesto de gastos. Esta interpretación literal estaría en pugna con la fracción VII del artículo 73, que otorga como facultad del Congreso, esto es, de las dos Cámaras la de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Para salvar la autonomía, la fracción IV, párrafo primero del artículo 74, debe entenderse en el sentido de que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero que el Senado, las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél. De este modo, la referida fracción es congruente con el inciso h) del artículo 72, que obliga a conocer primero a la Cámara de Diputados de la iniciativa de Ley de Ingresos. (28)

III.3.2.- FACULTADES DEL EJECUTIVO EN LAS INICIATIVAS DE LA LEY DE INGRESOS Y EL PRESUPUESTO DE EGRESOS.

Situación que amerita análisis particular, es la relación a las iniciativas de ley de ingresos y de presupuesto de egresos de la Federación, con el fin de determinar si se --

(28) Cfr. Margain Manautou, Emilio. La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. p. 327

trata de un caso de excepción a la facultad de iniciar el respectivo proceso legislativo.

El segundo párrafo de la fracción IV del artículo 74 -- constitucional establece que el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la correspondiente iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de presupuesto de la Federación, a más tardar en la fecha prevista en el mismo dispositivo legal. El texto de esta disposición fue incorporado al Pacto Federal por reforma de 6 de diciembre de 1977. Con anterioridad a esta fecha, desde su expedición, la actual Constitución no mencionaba específicamente a la Ley de Ingresos ni vinculaba ésta o el presupuesto de egresos con el Ejecutivo para efecto de que éste hiciera llegar las respectivas iniciativas al Congreso. Conforme a esta circunstancia, hasta antes de la referida reforma de 1977, el caso no planteaba dudas. La facultad de iniciativa en lo tocante a la Ley de Ingresos y al Presupuesto de Egresos correspondía a los diputados, al Presidente de la República y a las legislaturas de los Estados. En virtud de la reforma resulta necesario determinar si el precepto constitucional ha de interpretarse en el sentido de que la respectiva facultad es exclusiva del Ejecutivo de la Unión.

Puede decirse que la reforma en cuestión obedeció a una circunstancia de orden práctico, pues el órgano ejecutivo cuenta con una mayor capacidad técnica para avocarse a la preparación del presupuesto nacional (ingresos y egresos).

También Sergio F. de la Garza al respecto dice: "La -- Constitución Federal de 1857 (artículo 69) concedía de manera expresa al Ejecutivo Federal el derecho de iniciativa de la Ley de Ingresos, por considerar que el Poder Ejecutivo - estaba en condiciones mejores que el propio Legislativo para conocer las condiciones particulares económicas del país y por consecuencia de determinar las posibilidades del mismo para contribuir a los fondos públicos." (29)

Sin embargo, el precepto desapareció en la Constitución de 1917 y sólo quedó la facultad general de iniciativa que reconoce al Presidente de la República, el artículo 71, y que a la letra dice:

Artículo 71.- "El derecho de iniciar leyes o decretos - compete:

I.- Al Presidente de la República.

II.- A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.

III.- A las legislaturas de los Estados.

Las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos pasarán, desde luego, a comisión. -- Las que presentaren los diputados o los senadores, se sujetarán a los trámites que designe el reglamento de debates".

La fracción IV del artículo 74 fue reformada totalmente y en el segundo párrafo del nuevo texto, anteriormente citado y transcrito, se consagró en forma expresa la iniciativa

(29) Citado por Margain Manautou, Emilio. La Constitución y algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. pp. 44 y 45

del Ejecutivo para iniciar la Ley de Ingresos, como una obligación a su cargo. (30) Lo cual dejaría entrever que la -- creación de normas jurídicas que establezcan cargas sobre -- los particulares para que contribuyan como lo dispone la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política a -- los gastos públicos, debía ser desde el punto de vista formal, una potestad atribuible al Poder Legislativo. En lo relativo a la iniciativa de Ley de Ingresos que corresponde al Poder Ejecutivo, al analizarse y no obstante el precepto constitucional señalado en primer término, puede concluirse que no es privativa presidencial y es de afirmarse la posibilidad de que sean los diputados o las legislaturas de los Estados quienes pueden ejercitarla, no obstante la práctica observa que el Ejecutivo no ha dejado de presentar las iniciativas correspondientes, quedando el Congreso como simple órgano de aprobación, situación por demás criticable, pues el -- Ejecutivo ha invadido la reserva legislativa aludida, no sólo en virtud de lo establecido por el artículo 74, fracción IV, sino también por la razón de que es al propio Ejecutivo a quien compete la promulgación de las leyes, sin que tenga plazo para hacerlo ni sanción prevista por no hacerlo, así -- también a través de los mecanismos de control de la mayoría parlamentaria el Presidente de la República tiene el control no solamente del voto de la mayoría legislativa sino del mo-

(30) Cfr. Margain Manautou, Emilio. La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. p. 104

mento y circunstancias en que ese voto debe ejercitarse. - Por lo anterior, es de concluirse que es el Poder Ejecutivo quien ha ejercido en exclusividad la facultad de iniciar -- leyes tributarias, no obstante que de la interpretación, -- surja esa posibilidad para la Cámara de Diputados y las legislaturas de los Estados. (31)

III.4.- VIGENCIA DE LA LEY TRIBUTARIA

Todo ordenamiento jurídico está destinado a regir a partir de que entre en vigor y no cesará la obligatoriedad de su observancia en determinados supuestos.

En cuanto a la iniciación de la vigencia de las leyes, es de comentarse que a nivel constitucional no existe disposición alguna que específicamente contenga prevenciones al respecto, basta con que se cumplan las formalidades del proceso legislativo contenidas básicamente en el artículo 72 - del Pacto Federal y que sean publicadas por el Ejecutivo, - según el numeral 89 fracción I, del propio documento fundamental, para que puedan ser obligatorias, es decir, toda resolución del Congreso puede iniciar su vigencia a partir -- del día siguiente al de su publicación. Sin embargo, el -- propio Congreso en ejercicio de su potestad legislativa -- puede determinar una entrada en vigor en fecha posterior al

(31) Cfr. Krieger, Emilio. Evolución del Derecho Financiero Mexicano. Anuario Jurídico XI 1984 del Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M. México. pp. 73 a 75

día siguiente de la publicación, pero nunca anterior en atención a la prohibición de retroactividad de leyes consagrada por el artículo 14 constitucional; esto implica también la imposibilidad de entrada en vigor de las leyes el mismo día de su publicación, que es precisamente durante todo ese día cuando la ley se está haciendo del conocimiento de los propios gobernados y pretender su observancia en la misma fecha de su publicación, sería atentatorio contra la seguridad jurídica en razón de la imposibilidad práctica de que todos los destinatarios de la norma puedan conocerla en el instante mismo de su publicación.

Las consideraciones precedentes son plenamente aplicables a la legislación tributaria que expida el Congreso Federal y, por ende, toda ley tributaria entrará en vigor al día siguiente de su publicación o en la fecha o al cumplimiento del plazo que en la misma se determine, con tal que su publicación sea anterior. Este criterio se encuentra reconocido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 7°.

Artículo 7°.- "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el "Diario Oficial de la Federación"; salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Sobre este particular y hablando del sistema simultáneo de entrada en vigor de una ley, Sergio F. de la Garza dice que: "De acuerdo con este sistema, la ley entra en vigor en

el momento mismo de su publicación. Expresa Rossy que este sistema tiene la ventaja de que evita fraudes legales; que el comienzo de la vigencia de la ley queda señalado de un modo indudable; que cuando se conceden plazos en la ley para el ejercicio de derechos o el cumplimiento de deberes se sabe a ciencia cierta el día en que ha de comenzar a contar se y que se economiza tiempo para la aplicación de la ley, cuyos saludables efectos no quedan diferidos". (32)

El artículo 72 inciso f) dispone que en la forma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos -- trámites establecidos para su formación, precepto que aplicado concretamente a la materia tributaria implica que solamente por resolución legislativa del Congreso General se -- pueden modificar los ordenamientos fiscales emanados del -- propio legislador; igual acontece respecto de la abrogación o dereogación de tales cuerpos normativos.

"Del carácter formal del acto legislativo se deriva el principio de la "autoridad formal de la ley" que significa que todas las resoluciones del Poder Legislativo no pueden ser derogadas, o aclaradas más que por otra resolución del mismo poder y siguiendo los mismos procedimientos seguidos para la formación de la resolución primitiva". (33)

(32) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. pp. 49

(33) Margain Manautou, Emilio. La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. p. 136

Los egresos de la Federación se determinan anualmente, según lo ordena la fracción IV del artículo 74 de la Carta Magna, pero previamente a la expedición del presupuesto de egresos, conforme a la invocada fracción, han de discutirse las contribuciones que constituyen las fuentes de recursos financieros, para la misma anualidad, en función de las que se determinarán los egresos a realizar.

De lo anterior se desprende que los ordenamientos legales en materia de ingresos y egresos tienen una vigencia -- anual en función del año de calendario. Sin embargo, es -- pertinente precisar los alcances de esta afirmación.

La ley de ingresos es un ordenamiento que básicamente - contiene, tanto un listado de las contribuciones y de otros conceptos generadores de ingresos públicos que se recaudarán en un ejercicio fiscal, así como el momento estimado de la recaudación por los mismos. Las leyes que establecen las - contribuciones son las que precisan el objeto de los gravámenes, los sujetos de los mismos, la base tributaria, la -- cuota, tasa o tarifa, así como los demás elementos de la -- contribución, como la época de pago, forma de determinación, etc. En cuanto al presupuesto de egresos, éste fundamentalmente contiene los conceptos del gasto público y los montos del mismo, así como las reglas conducentes al ejercicio de dicho gasto.

Desde el punto de vista técnico-constitucional el legislativo, para determinar anualmente los ingresos del Estado-

y establecer las contribuciones generadoras de los mismos, puede emitir un solo ordenamiento en el cual se señalen los conceptos de ingresos que estaría limitado a una vigencia anual, del 1° de enero (previa su publicación) al 31 de diciembre, cesando su vigor ipso jure al término de esta fecha, sin necesidad de derogación o abrogación expresas o tácticas, ello como excepción a lo preceptuado en el artículo 72 inciso f) constitucional. El apoyo constitucional se encuentra en el artículo 74, fracción IV.

La práctica legislativa ha optado por establecer las contribuciones en cuerpos normativos unitarios para cada gravamen, restringiendo el contenido de la Ley de Ingresos. De esta práctica ha surgido la controversia respecto de la vigencia de las leyes específicas que regulan las contribuciones; ésta consiste en determinar si estas leyes están sujetas a una vigencia anual y, por ende, a su abrogación ipso jure al término del año para el cual se expiden requiriéndose un nuevo trámite legislativo para su observancia en un posterior ejercicio fiscal.

Podría interpretarse el texto del artículo 74, fracción IV, en el sentido de que las leyes tributarias son de observancia limitada a un año de calendario, pero conjuntando a esta disposición lo previsto en el numeral 72 inciso f), resulta que dichos ordenamientos no quedan abrogados al terminar el año, en razón del contenido de esta última disposición.

Con relación a lo antes anotado, es de expresarse que - en principio, las leyes tributarias son de observarse en un ejercicio fiscal, al contemplarse la contribución respectiva como recaudable según la multicitada ley de ingresos, pero si en un ejercicio posterior dicha contribución no se engloba dentro de los renglones de ingresos, no será de acatarse el respectivo cuerpo normativo que la regula; esto no implica la abrogación del mismo en atención a lo previsto por el artículo 72, inciso f) constitucional y considerando que la ley en cuestión no fue emitida para regir soalmente para un ejercicio fiscal; simplemente el tributo no incluido en - el catálogo de ingresos no es recaudalbe, es decir, que no constituye una contribución para el correspondiente ejercicio fiscal, sin que por ello el ordenamiento de la materia pierda su validez formal. Para su posterior obligatoriedad bastará sólo su inclusión en dicho catálogo.

Al efecto, Sergio F. de la Garza, sostiene que "las contribuciones que no están comprendidas en la ley de ingresos entran en suspensión de vigencia, y solamente obligan a los particulares las que aparecen en la ley de ingresos." (34)

Por el contrario y en relación a lo anterior, Margain - Manautou opina que "por lo tanto, si en esa ley de ingresos se omite un renglón impositivo, automáticamente quedaría de

(34) Derecho Financiero Mexicano. p. 102

rogada la ley fiscal reglamentaria de ese renglón". (35)

No obstante, el criterio que se sostiene en este trabajo, va en apoyo del expresado en primer término. Es decir, de que las contribuciones no incluidas en el catálogo de ingresos no son recaudables para ese año, quedando suspendida la vigencia de las leyes que regulan a las mismas y no tenerse por derogadas.

Sin embargo, para el año de 1985 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sentó Jurisprudencia en el siguiente sentido:

*CONTRIBUCIONES. NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR UNA CONTRIBUCION (IMPUESTOS, DERECHOS- O CONTRIBUCION ESPECIAL) QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADA EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO.- De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente (Art. 65, fracción II, de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la ley de ingresos respectiva una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán con-

(35) La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. p. 316

forme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la ley de ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más -- que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el presupuesto de egresos, no es indispensable que se prevea en la ley de ingresos, constitucionalmente hasta que esté en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aun sin estar enumerada en la ley de ingresos de ese año. No hay precepto constitucional que -- se refiera a una "ley de ingresos", ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y -- equitativa que señalan las leyes (en plural), por lo cual -- ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos."(36)

(36) Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1985. Sección Pleno. pp. 369 y 370

Tal parece que a partir de entonces la materia tributaria y presupuestal podría convertirse a la total anarquía -- puesto que la citada jurisprudencia da lugar a dejar sin -- ningún efecto lo establecido en los artículos 74, fracción IV en relación con el 73, fracción VII, constitucionales y, por tanto, la necesidad de elaborar el presupuesto quedaría insatisfecha ante dicho criterio, al poderse recaudar otros ingresos al margen de aquél y al quedar sin un destino fijo en el gasto público las cantidades resultantes de su recaudación, pues no obstante que la jurisprudencia en comento -- alude a "...si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el presupuesto de egresos, no es indispensable..."; lo cierto es -- que el presupuesto no preve necesidades sino gastos o la satisfacción de las mismas, pues analizando la importancia -- del presupuesto se infiere que "...el presupuesto tiene en el Estado moderno una importancia notable porque es un instrumento poderoso para encausar el desarrollo económico y regular adecuadamente el proceso de planeación nacional". --

(37) Por lo que resulta obvio que las necesidades se plantean en los planes y en los programas elaborados por la administración pública.

(37) Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. 20a. Edic. México 1985. Tomo II. p. 52

Además de que en la tesis de jurisprudencia transcrita - se invoca la característica de anualidad de las contribuciones y, a su vez, se ignora.

Recuperando el tema de este apartado, es de concluirse - que la vigencia de la ley tributaria no termina al no preverse las contribuciones respectivas en la Ley de Ingresos de - la Federación.

III.5.- LA FACULTAD REGLAMENTARIA

La doctrina y la jurisprudencia reconocen la posibilidad constitucional de expedición de ordenamientos generales, abstractos e impersonales, por parte del Presidente de la República. Esta posibilidad es conocida como facultad reglamentaria y se fundamenta en la fracción I del artículo 89 constitucional, en relación con el numeral 92 del propio Código político.

Así, reconocida y fundada la facultad reglamentaria del Ejecutivo, su ejercicio ha sido justificado en razón de la - necesidad de llevar a detalle los preceptos de una ley, con el fin de hacer posible la ejecución de la misma, y en razón de ello, se señalan como características del reglamento, el que sólo puede expedirse en función de una ley; que no puede variar el contenido de las disposiciones de la propia ley. - En síntesis, el ordenamiento reglamentario está simplemente - subordinado a los preceptos de la ley que el propio reglamento lleva a detalle.

La ley, confeccionada por un cuerpo deliberante con el propósito de que rija permanentemente, no puede acomodarse a las vicisitudes cambiantes de la práctica con la misma elasticidad del reglamento, que es obra de un poder unitario y el reglamento no obstante es prolongación de la misma ley y participa de la naturaleza de ésta, lo cual quiere decir que el reglamento participa de la naturaleza de la ley, únicamente en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal y abstracta. Pero esta semejanza no es identificación. Dos características separan de la ley al reglamento en sentido estricto; este último sólo puede emanar del presidente, que es a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aún en lo que parece común a los dos ordenamientos, según es su carácter abstracto, se separan por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica. En efecto, el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para practicar una facultad que está en el acervo constitucional del Ejecutivo; aplicar la ley a los casos concretos. No es pertinente que el legislador pretenda agotar en la ley los variados y versátiles matices en que es rica la aplicación de la ley. Esta incumbe a quien, como el Ejecutivo, se halla en contacto inmediato con los problemas de ejecución de la ley. Mas a fin de evitar la arbitrariedad, no se ha dejado que la administración pro-

ceda empírica y discrecionalmente en cada caso en que aplique la ley, sino que se le autoriza para que ella misma fije de antemano una norma abstracta conforme a la cual aplicará la ley en los casos concretos que se le presente. He aquí a qué obedece lo abstracto y general del reglamento, que a diferencia de la ley se circunscribe a la zona de la ejecución. Y, por último, el contenido más o menos amplio de la ley en relación con el reglamento, no puede ser determinado en teoría. Hay leyes nada prolijas que sólo trazan direcciones generales, encomendando así al reglamento la parte principal de la ordenación. (38)

"Ha sido una inveterada costumbre de nuestro legislador el anunciar en las leyes impositivas que imponen determinadas obligaciones a los causantes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc. El reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía que esta última. Y es que a la Hacienda Pública mexicana le han significado grandes ventajas económicas, el expedir disposiciones secundarias que vayan más allá de la ley, ya que en su gran mayoría los contri

(38) Cfr. Margain Manautou, Emilio. El Principio de Legalidad en Materia Impositiva. La interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos. 1917-1985. Editada por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1986. pp. 505 a 520.

buyentes prefieren someterse a disposiciones ilegales, que-
entablar un juicio contra la administración ". (39)

"Ante esta situación, el reglamento adquiere cada día -
mayor importancia como instrumento para corregir o colmar -
los errores, omisiones o lagunas que se encuentran en la --
ley. Nuestra legislación fiscal federal, en su evolución -
está llena de ejemplos de leyes con graves fallas de técni-
ca legislativa, que se han pretendido subsanar con al expe-
dición de reglamentos y, a veces, hasta con simples circula-
res". (40)

III.6.- LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria que, como se ha dicho culmina --
con la emisión de la ley, al ejercerla el Estado por sus ór-
ganos competentes, debe hacerlo bajo el sometimiento a la -
ley fundamental, tanto en lo que se refiere al procedimien-
to a seguir desde su iniciativa, como en lo relativo al es-
tablecimiento de tributos, pues esta facultad, no sólo debe
seguir dichos lineamientos orgánicos, sino también respetar
las esferas de competencia entre la Federación y los Esta-
dos y obviamente respetar los derechos de los gobernados, -
establecidos en las garantías individuales consagradas en -

(39) Martínez de la Serna, Juan Antonio. Derecho Consti-
tucional Mexicano, 1a. Edición. Edit. Porrúa. México 1983.
p. 104.

(40) Op. Cit. p. 151

nuestra Constitución Política Federal. Lo anterior es atribuible a que en un sistema del Estado Federal como lo es el nuestro, la supremacía de la Constitución que ha quedado -- plasmada en su propio artículo 133, mismo que establece a -- la letra que: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén-- de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por -- el Presidente de la República con aprobación del senado, se rán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Es tado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados", resulta preponderante y, por tanto su observancia en sí constituye uno de los límites a la potestad tributaria; otro lo es el que resulta del respeto a las facultades expresas atribuidas a la Federación en materia tributaria y que por exclusión el dis positivo 124 de la propia Constitución dispone que se en-- tienden reservadas a los Estados todas aquellas facultades-- que no están concedidas a los funcionarios federales, por -- lo que esta limitante parece estar destinada únicamente a -- los Estados, no obstante, del texto constitucional se des-- prende, precisamente de la fracción IV del artículo 115 una situación que podrá entenderse como una limitación a la Fe-- deración en su potestad tributaria por razón de competencia, que será objeto de análisis en el desarrollo de este aparta do; por último, no se puede soslayar la importancia que tie

ne el respeto a los derechos consagrados en el capítulo de las garantías individuales de nuestra Constitución y que -- constituyen no solamente un privilegio para los gobernados, sino también una importante limitante a todos los actos de autoridad en el caso que nos ocupa del poder legislativo y demás autoridades que intervienen en la creación de la ley tributaria, de tal manera que aquellos que resulten afectados por violaciones a estos principios como resultado de -- dichos actos, están en posibilidad de interponer el juicio de amparo en términos de los artículos 103, fracción I y -- 107, fracción VII constitucionales, a efecto de dejar in-- subsistente un tributo nacido en contra del orden constitu-- cional.

III.6.1.- LAS FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACION Y LAS CONCURRENTES CON LOS ESTADOS.

"La soberanía de los Estados comienza donde termina el cumplimiento de las disposiciones de carácter federal y el respeto a las competencias federales". (41)

El Estado Federal supone la existencia de un desdoblamiento de soberanía de la Federación a los Estados por atribuirse mediante el pacto federal soberanía interna a cada uno de los Estados miembros. Es pues, el Estado Federal un estado constituido por dos corporaciones públicas fundamentales: Los Estados miembros y la Federación.

(41) Díaz de León Fleury, Carlos. Apuntes de Derecho -- Constitucional. ENEP Acatlán. U.N.A.M. México.

Tres sistemas generales son concebibles para el reparto de competencia: consiste, el primero, en señalar limitativamente la competencia del Estado Federal y de los Estados miembros; el segundo, es el de señalar la competencia de cada uno de los miembros, dejando al poder central la esfera de competencia no atribuida expresamente a las entidades federativas y es, por último, el tercer sistema el que procede inversamente señalando cuales son las facultades de los órganos federales y dejando implícitamente, como facultades de los Estados miembros, todas aquellas que no se reservan al poder central.

Desde luego, puede indicarse que el primer sistema: enumeración de facultades del poder central y los estados, es un sistema ilógico e inconveniente. Ilógico, porque no tiene en cuenta que las facultades que tienen estarán constantemente cambiando. Inconveniente, porque es difícil cristalizar definitivamente los textos constitucionales, las normas que atribuyen competencia propia a la Federación y a los Estados miembros, provocándose dificultades insuperables de interpretación. (42)

Los otros dos sistemas, son los que la mayoría de las constituciones de los diversos países federales del mundo adoptan, pudiendo afirmarse que la historia de cada uno de

(42) Cfr. Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. 2a. Edición. Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1931. p. 67

esos países, es la que determina, en el pacto federal, cómo se reparte la competencia. En países en los que antes de organizarse la Federación, existían entidades que realmente tenían vida autónoma y que mediante un proceso histórico de finido han venido a unirse por medio de un pacto federativo, entonces es una realización histórica la existencia de entidades autónomas que necesariamente procuran reservarse el máximo de facultades, supuesto que ya las tenían desde antes de la organización del Estado Federal. Por el contrario, en organizaciones federativas en que el poder federal no corresponde a unión de estados que eran previamente independientes, sino al contrario, a una desintegración del poder central, entonces la realidad histórica esta indicando que el máximo de facultades debe estar reservado al poder central y el mínimo a cada uno de los estados miembros.

En México después de tres siglos de rudo centralismo colonial, por una imitación extralógica, de las formas de gobierno de la Unión Norteamericana, se creó la Federación, tomando todos sus elementos de los del tipo estadounidense, y no obstante que la realidad perfilaba claramente la existencia de un poder central con el máximo de facultades, se copió la Constitución norteamericana que atribuía a las entidades federativas facultades que desde antes les pertenecían.

En la Federación Mexicana se ha seguido el sistema de atribuir al Estado Federal facultades expresas y dejar a las

entidades federativas todas aquéllas que no se ha reservado explícitamente el poder central. En tal sentido el artículo 124 de la Constitución del país dispone que se entienden reservadas a los Estados todas aquellas facultades que no están concedidas a los funcionarios federales. (43)

El sistema federativo mexicano limita la facultad de imponer contribuciones a la regla general que es la concurrencia que tienen la federación y los estados en este ámbito, sobre el que se estructura el sistema contributivo del país. Por una parte, el Congreso de la Unión tiene ciertas facultades exclusivas para decretar impuesto y, por otra, los Estados tienen ciertas limitaciones a su facultad de imponer.

En primer lugar los impuestos que han quedado reservados al gobierno federal, son los siguientes:

- 1.- Sobre comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 constitucional.
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5.- Especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillo y fósforos; aguamiel y pro-

(43) Cfr. Cortina Gutiérrez, Alfonso. OP. cit. pp.68 y ss.

ductos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.

No obstante, las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto de energía eléctrica.

III.6.1.1. LIMITES A LAS FACULTADES DE LOS ESTADOS

Por otro lado, la regla de concurrencia en materia impositiva entre federación y Estados, tiene como excepción las limitaciones que se establecen en los artículos 117 y 118 - constitucionales, para los Estados miembros, a saber:

*Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

- IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos - cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de las mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

IX.- Gravar producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. "

"Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. "

III.6.1.2.- EL PROBLEMA DE COMPETENCIA QUE REPRESENTA EL ARTICULO 115, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 115, fracción IV, de la Constitución, refleja una posibilidad en su interpretación a limitar la facultad impositiva de la Federación, en materia de propiedad inmobiliaria, por lo que se hace también preponderante su estudio.

Cabe mencionar que dicho precepto fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres y a -

la letra dice:

Artículo 115.- "Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a).- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas -- adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria de su fraccionamiento, división, -- consolidación, traslación y mejora, así como las que -- tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b).- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la federación a los municipios con arreglo a -- las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c).- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egreso serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

Precisamente es en el inciso a) de la propia fracción - IV en el que se sugiere la idea de limitación a la potestad tributaria de la Federación en materia de contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, incluso podía parecer que el legislador diera facultades exclusivas a las legislaturas de los Estados para establecer contribuciones sobre dicha fuente al analizar la exposición de motivos de la iniciativa de la reforma de este precepto - constitucional, enviada por el Presidente de la República - al Congreso de la Unión y del dictamen emitido al respecto por la Comisión respectiva de la Cámara de Senadores, las -

que se transcriben en sus partes sustanciales; en primer lugar, la exposición de motivos de la iniciativa presidencial señala:

"... Por su amplia reiteración y sustentación, en toda la consulta popular, se concluyó en la necesaria reestructuración de la economía municipal, entendiendo como así lo -- proclamaron los Constituyentes de Querétaro, que no podrá haber libertad política en los municipios mientras éstos no cuenten con autosuficiencia económica. Por ende, en este renglón, fundamental para la subsistencia y desarrollo de los municipios, consignamos en la fracción IV de la iniciativa, en primer término, como concepto originario del artículo 115 la libre administración de su hacienda por parte de los municipios, pero por otra parte, en una fórmula DE DESCENTRALIZACION DE CORRECTA REDISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA FISCAL, estimamos conveniente asignar a las comunidades municipales los impuestos o contribuciones, inclusive con tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, así como de su fraccionamiento, división, consolidación, traslado y mejora y las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, previendo en casos de carencia la capacidad para la recaudación y administración de tales contribuciones que los municipios podrán celebrar convenios con los Estados, para que éstos se hagan cargo de algunas de las funciones relacionadas con la mencionada administración contributiva.

Se atribuyen igualmente a los municipios los rendimientos de sus bienes propios, así como de las otras contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y fundamentalmente también los ingresos provenientes de la prestación de los servicios a su cargo".

Por su parte el dictamen mencionado expresa:

"En forma particularmente acuciosa fueron estudiados -- por las comisiones dictaminadoras los términos en que la -- iniciativa redactó la fracción IV del artículo 115 sobre la que fue notable el número de aportaciones y comentarios de los ciudadanos senadores.

Por principio, en esta fracción se orienta lo que por origen ha correspondido siempre a municipios, o sea su facultad de administrar libremente la hacienda municipal, la que en los términos del proyecto se enriquece notablemente al conformarla con contribuciones y participaciones que el propio texto enumera mereciendo particular relevancia las participaciones por contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria y su tasa adicional por todos los conceptos. Se establece así un sentido de territorialidad en materia fiscal, que hace que los ingresos por impuestos prediales se reviertan a favor de la localidad en la que los predios y toda propiedad inmobiliaria adquieran valor económico por su uso y circulación, lo cual ya no estará sujeto una vez establecida la vigencia de esta fracción, a reversión de -- ningún tipo".

No obstante que de lo anterior se genera una confusión respecto a que si ello implica una limitación a la Federación y su facultad para establecer contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, del análisis relativo, se desprenda que:

No se limita a la Federación con dicha disposición, para establecer contribuciones sobre las fuentes mencionadas en la misma, pues, si bien el precepto dispone que las legislaturas de los Estados establecerán en favor de los municipios contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, de ello no se sigue que prohíba a la Federación establecer grá vámenes sobre dicha materia, pues tal afirmación significaría que parcialmente se hubiera derogado la fracción VII -- del artículo 73 constitucional que concede al Congreso Federal la facultad de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

El artículo 124 constitucional establece que: "Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados". Y no al contrario, por lo que la facultad concedida por el artículo 115, fracción IV, a los Estados, resulta ser concurrente con la facultad de la Federación para crear contribuciones sobre la fuente de ingresos en comento.

Del criterio sostenido por el Maestro Carlos Díaz de León Fleury en su máxima: "La soberanía de los Estados co

mienza donde termina el cumplimiento a las disposiciones de carácter federal y el respeto a las competencias federales". (44) Se tiene que el artículo 115, fracción IV, establece facultades a los Estados para crear contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria siendo ésta una disposición de índole federal, a los Estados corresponde el cumplimiento de la misma; en lo relativo al respeto a las competencias federales, que en el caso no se conceden a la Federación, sino a los Estados, la máxima aludida se cumple tácitamente; y para el supuesto que la Federación estableciera contribuciones sobre las mismas fuentes, el ejercicio de esta facultad, no vulnera la esfera de competencia de los estados, puesto que no existe disposición federal que limite expresamente a la Federación a establecer contribuciones en esta materia, siendo los Estados los sometidos al respeto de las competencias federales y no al contrario.

En apoyo a lo expuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene las siguientes tesis de jurisprudencia:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: a).- Concurrencia contributiva de la Federación y

(44) Cfr. cita (41)

los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos, (artículos 73, fracción VII y 124; b).- Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, VI, VII, y 118)". (45)

Por otro lado, el Dr. Luis Humberto Delgadillo cita en su obra, "Principios de Derecho Tributario", la siguiente tesis de jurisprudencia:

"El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados". (46)

De lo anterior se concluye que la facultad para imponer contribuciones sobre las fuentes a que alude el inciso a) de la fracción IV del dispositivo 115 de la Constitución Federal, no está limitada para la Federación por dicho precepto.

(45) Tesis de Jurisprudencia No. 56 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988. p. 110

(46) Citada por Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit. p. 51

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

III.6.1.3.- LAS FACULTADES CONCURRENTES

El sistema de imposición concurrente entre el Estado Federal y los Estados miembros de la Federación, es un sistema condenable, pues por un lado, la doble imposición es una consecuencia inmediata a esta facultad concurrente. Si la Federación no tiene límites sino los ya mencionados para decretar impuestos, entonces fatalmente ocurrirá que sus impuestos gravarán sobre las mismas fuentes sobre las que los Estados decreten los suyos; por otro lado, la concurrencia en materia impositiva, también trae como consecuencia la perturbación de la actividad económica del país, tanto en el intercambio comercial como en el desenvolvimiento normal de las industrias, toda vez que un producto o servicio determinado tiene a consecuencia de los impuestos locales distintos valores en cada entidad federativa, en virtud de los impuestos de que se ve afectado desde su fabricación hasta su venta al público consumidor, constituyendo así un obstáculo en el desarrollo económico del país. (47) Un ejemplo de concurrencia se demuestra en el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis siguiente:

"ESPECTACULOS CINEMATOGRAFICOS, IMPUESTOS SOBRE. NO ES-EXCLUSIVO DE LA FEDERACION IMPONERLOS.- La fracción XXIX --

(47) Cfr. Cortina Gutiérrez, Alfonso. *Ibidem.* pp. 71 y 72.

del artículo 73 constitucional, no faculta al Congreso de la Unión para establecer de manera exclusiva contribuciones sobre los ingresos obtenidos por actividades como la exhibición pública de películas. Por tanto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 124 constitucional, las legislaturas locales pueden establecer a tales espectáculos los gravámenes fiscales que estimen convenientes". (48)

III.6.2.- EL RESPETO A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

El límite más representativo a la potestad tributaria -- del Estado, es el establecido en el capítulos "De las Garantías Individuales", en la Constitución Federal, pues así como limitan no sólo la facultad del Estado para establecer -- contribuciones, sino todos los actos de éste y de sus órganos representativos; también constituyen garantías que no -- obstante ser llamadas individuales, lo son también sociales, de las que gozan los gobernados y tienen a su vez el derecho y la posibilidad de exigir el debido cumplimiento a los principios que se establecen en ellas, mediante el juicio de amparo, también llamado de garantías, pues es mediante éste -- que es posible lograr un control constitucional de los actos de autoridad, entendiéndose ésta como todo ente investido de

(48) Tesis No. XLVIII/90. Pleno. A.R. 922/89. Cines Jalisco, S.A. y otros. Precedente A.R. 5963/87 Cines Club Fiesta, S.A.

soberanía. Las garantías a las que se hará referencia son aquéllas que tienen relación con la facultad tributaria del Estado.

III.6.2.1.- LA LIBERTAD DE TRABAJO

Consignada en el artículo 5° constitucional, y que en su parte medular establece:

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, -- siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial".

La potestad tributaria del Estado, no debe afectar esa libertad al trabajo gravando en exceso los productos de trabajo de tal manera que hagan que las personas que se dediquen a una actividad determinada y que siendo lícita tengan que abandonarla por resultar desalentadora al tener que enterar una parte considerable del producto de trabajo obtenido al Estado, por lo que debe seguirse el criterio de gravar conforme a la capacidad económica del contribuyente. (49)

(49) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 206

El artículo 123 en su apartado A fracción VIII, establece que "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, -- compensación o descuento"; y el mismo precepto en su apartado B, fracción VI, que a los trabajadores del Estado, "sólo podrán hacerse retenciones, descuentos, deducciones o embargos al salario en los casos previstos en las leyes".

Quien percibe el salario mínimo no puede ser privado -- del mismo, o parte del mismo, por carecer de capacidad contributiva. (50)

III.6.2.2.- DERECHO DE PETICION

El artículo 8° de la Constitución Federal establece: -- "los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule -- por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República".

Sobre este artículo constitucional se deduce que "otra garantía específica de libertad es la que se conoce con el nombre de derecho de petición, en tal virtud, la persona -- tiene la facultad de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia de cualquier índole, la -- cual adopta, específicamente, el carácter de simple peti---

(50) Cfr. Op. cit. pp. 207 y 208

ción administrativa, acción, recurso, etc. El Estado y sus autoridades (funcionarios y empleados) tienen como obligación, ya no un deber de carácter negativo o abstención como en las otras garantías individuales, sino la ejecución o cumplimiento positivos de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve sin que ello implique conformidad con los términos de la solicitud". (51)

En materia tributaria esta garantía ha quedado regulada por los artículos 34 al 37 del Código Fiscal de la Federación, estableciendo la obligación de la autoridad administrativa a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente dentro de un plazo de cuatro meses, transcurrido dicho plazo sin que la autoridad conteste se considerará que ésta resolvió negativamente, a este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dice: "Atento a lo dispuesto por el artículo 8° de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un recurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional. De lo anterior no se desprende que deban pasar más de cuatro meses sin contestación a una petición para que se considere trans

(51) Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. 13a. Ed. México, Porrúa. 1980. p. 302

gredido el artículo 8° de la Constitución Federal y sobre la observancia del derecho de petición debe estarse siempre a los términos en que está concebido el repetido precepto". (52)

Y en lo relativo al "breve término" a que se refiere el multicitado artículo 8° constitucional, la misma Corte expresa: "La expresión "breve término" a que se refiere el artículo 8° constitución es aquél en que racionalmente pueda estudiarse una petición y acordarse". (53)

III.6.2.3.- GENERALIDAD DE LA LEY

El artículo 13 de la Constitución Federal establece en su parte medular que: "Nadie puede ser juzgado por leyes --privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley".

Lo anterior significa que las leyes en materia tributaria deben aplicarse y obligar a todos los que se encuentran en los supuestos del hecho generador de la norma, en forma igualitaria.

Este principio se estudiará más a fondo en el apartado

(52) A.R. Semanario Judicial de la Federación. Sexta - Época. Volumen LII. Tercera Parte. Segunda Sala. p. 55

(53) A.R. Idem. Sexta Época. Vol. LXXIII. Tercera Parte. Segunda Sala. p. 39

relativo a los principios constitucionales de los impuestos, por lo que únicamente se cita en forma general.

III.6.2.4.- IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El artículo 14 constitucional, dispone que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". En materia tributaria para determinar la irretroactividad de la ley es necesario ubicar la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó, esta característica se establece en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación y que en su parte sustancial 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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".

La Suprema Corte de Justicia, sustenta jurisprudencia en este sentido: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima la facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retro

actividad sólo puede entenderse en el sentido de que los -- contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el dere-- cho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patri-- monio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de-- cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el - que deben pagar en lo sucesivo". (54)

Así también define sobre la aplicación de leyes fisca-- les en el accertamento de la siguiente manera:

"CREDITO FISCAL, DETERMINACION DE. SE RIGE POR LA LEY - DEL TIEMPO EN QUE SE CAUSA.- Conforme a lo prevenido por el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, la obliga-- ción fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídi-- cas o de hecho previstas en las leyes fiscales. Por ello, - las disposiciones legales que rigen la existencia y la suer-- te del crédito fiscal a cargo del quejoso son las que estu-- veron en vigor en el tiempo en que se reunieron los elemen-- tos constitutivos del mismo, por ser entonces cuando se ori-- gina dicho crédito, mas no las de años posteriores, en que-- lo estudia y resuelve la autoridad fiscal". (55)

III.6.2.5.- LA GARANTIA DE LEGALIDAD.

La disposición constitucional que establece este prin--

(54) Jurisprudencia No. 302 del Apéndice al Semanario - Judicial de la Federación 1917-1985. Tercera Parte II. Se-- gunda Sala. p. 302

(55) AD Semanario Judicial de la Federación. Séptima -- Epoca. Tercera Parte. Vols. 115-120. p. 62

cipio no obstante no encontrarse ubicada en el capítulo de garantías, adquiere ese carácter en virtud del derecho que de ella se contrae, precisamente se hace referencia al artículo 31, fracción IV que establece que "Es obligación de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Unicamente se hace la enunciación como una limitante más a la potestad tributaria del Estado, ya que ésta, así como el dispositivo transcrito, serán objeto de análisis en el siguiente capítulo, no obstante, vale la pena mencionar que la garantía de legalidad comprende también el aspecto de la actuación de las autoridades administrativas en relación a los actos de molestia que de ellas emanan, encontrando su antecedente en el artículo 16 de la Constitución Federal, y que en sus partes relacionadas establece:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento."

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las for-

malidades prescritas para los cateos".

Precisamente por la relevancia que existe de fundar y motivar los actos de molestia de las autoridades administrativas en materia fiscal conforme a las leyes respectivas y a lo dispuesto por el artículo transcrito, el no hacerlo -- trae como consecuencia que previo juicio sean declarados nulos.

Por otro lado, las visitas domiciliarias a que se refiere el último párrafo del dispositivo en cuestión, deberán estar reguladas en las leyes fiscales respectivas, y precisamente el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, los ordenamientos que en materia federal establecen el procedimiento relativo.

III.6.2.6.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS LEYES.

Por un lado la fundamentación, consiste en que se emitan dentro de las atribuciones que la Constitución confiere al Poder Legislativo que se trate sea local o federal, las leyes que habrán de regir; por otra parte, la motivación -- consiste en que dichas leyes se refieran a relaciones sociales que requieran ser jurídicamente reguladas; con relación a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación -- emite la siguiente tesis:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- En el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento

legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente. Este tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que los requisitos tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando acc⁻⁻⁻túa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emiten se refieren a las relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deban ser necesariamente materia de una motivación específica". (56)

En cuestión tributaria, la Constitución autoriza al Congreso a determinar libremente las reglas que rijan su funcionamiento interno y es el caso que conforme a la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos a las comisiones ordinarias, permanentes y de carácter definitivo, como es la de Hacienda y Crédito Público, a la cual corresponde: "En el área de su competencia, las funciones de estudiar, analizar y dictaminar las iniciativas de ley y de decreto; y de participar en las deliberaciones y discu⁻⁻⁻

(56) Jurisprudencia No. 3. Informe rendido por la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1984, Tomo correspondiente al Pleno. p. 313.

siones de la asamblea de acuerdo con las disposiciones del Reglamento Interior de Debates." Según se desprende del -- texto del artículo 56 del ordenamiento legal invocado.

III.6.2.7.- LA GARANTIA DE AUDIENCIA

Consagrada en el numeral 14 de la Constitución Federal, rige no sólo para las autoridades judiciales y administrativas, sino también para el Poder Legislativo, el cual está -- obligado a decretar leyes en las que se respete la citada -- garantía en favor de los particulares, para que éstos puedan hacer valer sus derechos, no obstante, en lo relativo a la materia fiscal, los impuestos y demás contribuciones, -- pueden decretarse sin que sea necesario que quede inserta -- disposición alguna con este principio, puesto que, dichas -- contribuciones las fija el Estado en ejercicio de su soberanía, de conformidad con lo establecido en la fracción IV -- del dispositivo 31 constitucional, y es este mismo precepto el que dota a la Federación, a los Estados y a los Municipios de competencia tributaria para ejercitar la facultad -- económico-coactiva, en el cobro de las mismas, sin que se -- siga juicio previo, ya que de ser así se estaría impidiendo a las autoridades el cumplimiento de los fines y obligaciones que la propia Constitución les impone. En apoyo de lo anterior el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sustenta tesis en este sentido:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. COBROS FISCALES.- Si bien el artículo 14 constitucional establece la garantía de audiencia, la finalidad de tal precepto es que en principio nadie puede ser afectado en sus derechos sin darle oportunidad previa de defensa, es decir, de probar y alegar lo que a su derecho -- convenga. Pero cuando se trata de créditos fiscales, en -- principio resulta aplicable otro precepto de la misma jerarquía, o sea el artículo 31, fracción IV, constitucional, en el que se funda el derecho al cobro de impuestos en la vía económica coactiva. Pues si la Constitución en principio ha querido proteger a los ciudadanos del desposeimiento arbitrario de sus posesiones y derechos, también ha querido dotar al gobierno de los medios necesarios para que subsista el orden legal, y se proceda a la aplicación y observancia del sistema de derecho. Y si el cobro de los impuestos estuviese sujeto a juicio o procedimientos en forma de juicio, que se siguieran previamente contra los causantes, se estaría -- aplicando ilógicamente el artículo 14 a la esfera regulada por el artículo 31, fracción IV, y se estaría impidiendo a las autoridades el cumplimiento de los fines y obligaciones que la propia Constitución les impone. Por lo demás, como los impuestos deben estar fijados precisamente en las leyes, en los elementos que los actualizan y cuantifican, conforme al mandato constitucional, es claro que no hay lesión a los derechos individuales protegidos por la garantía de audiencia, si los causantes conocen desde el momento mismo de rea-

lizar los actos gravados o sancionados, la existencia y monto de la obligación fiscal que a su cargo surge de tales actos (lo que no se desvirtúa por el hecho de que en el caso de multas se dé margen al arbitrio, pues en todo caso es conocido el límite de la posible sanción, así como los elementos que deben usarse para su individualización). Y no sería correcta una interpretación del artículo 14, que mutilara o invalidara las finalidades y obligaciones establecidas en el artículo 31, fracción IV". (57)

III.6.2.8.- PROHIBICION A LA CONFISCACION DE BIENES.

El artículo 22 constitucional en su parte relativa, establece:

"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de en

(57) Semanario Judicial de la Federación. 7a. Epoca. -- Vol. 72. 6a. parte. Primer Circuito, Primero Administrativo. 384/74, Cía. Operadora de Teatros, S.A. 1º Dic.-74, Unanimidad. p. 15

riquecimiento ilícito en los términos del artículo 109".

"En el primer párrafo de este precepto se encuentra implícita la garantía de seguridad jurídica, pues nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió de inspirar a la autoridad administrativa que la imponga, porque se produciría lo que en la doctrina se conoce como desvío de poder". (58)

Por confiscación de bienes, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que "ha de entenderse la aplicación en favor del fisco, de la totalidad o mayor parte de los bienes de un particular determinado, en pago de impuestos". (59)

Por otro lado, el máximo Tribunal de la Nación, también ha sentado jurisprudencia en este sentido:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 2º del Código Fiscal de la Federación, los impuestos son contribuciones para sufragar los gastos públicos, de donde resulta que no puede estimarse que un impuesto sea una pena de aquellas a las que alude el

(58) Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 241.

(59) Citada por Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. P. 243.

artículo 22 constitucional; es inexacto que el pago del mencionado impuesto signifique confiscación de bienes, porque, como se ha dicho, la ley combatida en ninguno de sus preceptos establece la posibilidad de que se aplique la totalidad de los bienes del quejoso a favor del erario, sino que sólo establece una tasa del 2% del valor del activo, el cual se calculara por cada ejercicio de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 2° de la citada ley, aún en el caso de tener un solo bien". (60)

Con relación al segundo párrafo del precepto constitucional citado, es de considerarse que la facultad del Poder Legislativo para establecer contribuciones no puede ser tan ilimitada que dicho precepto la autorice a establecer leyes tributarias con tasas, tarifas o cuotas que sean confiscatorias, como han pretendido algunos tratadistas, sino en el sentido de la norma está en evitar que los particulares evadan el pago de sus contribuciones y, en todo caso, "si por actos imputables al contribuyente, sean de mala o buena fe, éste incurre en un fuerte adeudo con el erario, sea por concepto de impuestos o de multas, que de hacerse efectivo originaria insolvencia, ya que sería despojado de todos sus bienes no podrá alegarse violación a la garantía que consagra el artículo 22". (61)

(60) Tesis de Jurisprudencia No. 11/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno

(61) Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 247

III.6.2.9.- LA EXENCION DE IMPUESTOS

El artículo 28 constitucional en su primer párrafo establece: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos - los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y - las exenciones de impuestos en los términos y condiciones - que fijan las leyes".

La disposición constitucional transcrita, sólo prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones - que fijan las leyes de manera que quedan excluidas las que se concedan a título individual, pero no las que se establezcan en forma impersonal, abstracta y permanente, de tal suerte que si alguna ley tributaria estableciera en forma - general la exención de impuestos, ésta a su vez no debe propiciar una práctica monopólica sobre una determinada actividad; es aplicable en la especie el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6° DE LA LEY QUE ESTABLECE EXENCIONES EN EL PAGO DE ESE TRIBUTO, - NO CONCLUCA EL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE ESTE PROSCRIBE LOS MONOPOLIOS.- La exención del pago del impuesto al activo de las empresas en favor de las entidades comprendidas en el artículo 6° de la ley correspondiente, - por sí misma, no favorece o propicia la creación de monopolios, pues no conlleva el impedimento legal o fáctico de -- realizar una determinada actividad a los sujetos obligados -

al tributo o la autorización para efectuarla de manera exclusiva a los exentos, por lo que es inconcuso que dicho dispositivo legal no contraviene la prohibición del artículo 28 constitucional, relativa a los monopolios". (62)

Por otra parte, cabe mencionar que la prohibición respecto a la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta tiene lugar cuando tiende a favorecer intereses de determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos. El máximo Tribunal de la Nación ha establecido jurisprudencia en este sentido:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6° DE LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL.- El precepto legal citado no contraviene el contenido del artículo 28 constitucional al determinar de manera general y abstracta, exceptuar del pago del impuesto a ciertas categorías de personas, puesto que al hacerlo así, antes de conceder -- una ventaja exclusiva en favor de alguien, se consigue atenuar las diferencias existentes entre los sujetos pasivos -- obligados al pago del impuesto y quienes no lo están, logrando de esta manera, que las actividades empresariales se desarrollen en igualdad de condiciones. En tal virtud, no es -

(62) Tesis de Jurisprudencia 8/1991. Suprema Corte de -- Justicia de la Nación. Pleno.

la mera posesión de activos utilizados en la actividad empresarial el dato que iguala a los contribuyentes, sino las características objetivas en que se ubican los sujetos que -- componen cada grupo las que obligan al legislador a darles un diferente trato fiscal". (63)

(63) Tesis de Jurisprudencia 9/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

CAPITULO IV

LAS CONTRIBUCIONES, CARACTERISTICAS, ELEMENTOS Y CLASIFICACION.

IV.1. LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

IV.1.1. EL OBJETO

IV.1.2. EL SUJETO

IV.1.3. LA BASE

IV.1.4. LA CUOTA, LA TASA Y LA TARIFA

IV.2. EL IMPUESTO

IV.2.1. DEFINICION DE IMPUESTO

IV.2.2. PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH

IV.2.2.1. PRINCIPIO DE JUSTICIA

IV.2.2.2. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

IV.2.2.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD

IV.2.2.4. PRINCIPIO DE ECONOMIA

IV.2.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

IV.2.3.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

IV.2.3.2. PRINCIPIO DE CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO

IV.2.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

IV.2.3.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

IV.2.4. CLASIFICACION DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

IV.2.4.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

IV.2.4.2. IMPUESTOS REALES Y PERSONALES

- IV.2.4.3. IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD VALOREM
- IV.2.4.4. IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y FINES EXTRAFISCALES
- IV.2.4.5. IMPUESTOS ESPECIALES Y GENERALES
- IV.2.4.6. IMPUESTOS SEGUN EL SUJETO ACTIVO
- IV.2.4.7. IMPUESTOS SEGUN EL PERIODO DE TIEMPO EN EL QUE SE DESARROLLA
- IV.2.4.8. IMPUESTOS SEGUN SU ELASTICIDAD Y ESTABILIDAD
- IV.2.4.9. IMPUESTOS SEGUN LA PROPORCION CON LA BASE
- IV.2.4.10. IMPUESTOS SEGUN LA FUENTE GRAVADA

IV.3. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

IV.3.1.- DEFINICION

IV.3.2.- CUOTAS PARA EL SEGURO SOCIAL A CARGO DE PATRONES Y TRABAJADORES

IV.3.3.- APORTACIONES PARA EL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

IV.3.4.- CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIO SOCIAL DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO

IV.3.5.- CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURO SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS A CARGO DE MILITARES

IV.4. LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

IV.4.1.- DEFINICION

IV.4.2.- CARACTERISTICAS

IV.5. LOS DERECHOS

- IV.5.1.- DEFINICION
- IV.5.2.- CARACTERISTICAS
- IV.6. LOS ACCESORIOS
 - IV.6.1.- LOS RECARGOS
 - IV.6.1.1. RECARGOS MORATORIOS
 - IV.6.1.2. RECARGOS POR PAGO A PLAZOS
 - IV.6.2.- LAS MULTAS O SANCIONES
 - IV.6.3.- LOS GASTOS DE EJECUCION
 - IV.6.4.- LA INDEMNIZACION A QUE SE REFIERE EL SEPTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal, impone a los mexicanos el deber 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". Y es precisamente de este precepto del que habrá de partir el análisis relativo a las contribuciones, pues de él se desprenden sus elementos y características, además de constituir las principales limitantes a la potestad tributaria del Estado.

En el segundo capítulo se hizo alusión a la clasificación de los ingresos del Estado más aceptable para los tratadistas contemporáneos y que conforme a la Ley de Ingresos de la Federación que se emite anualmente por el Congreso de la Unión es posible hacer la distinción entre contribuciones o ingresos tributarios y los otros ingresos o no tributarios; y siendo los señalados en primer término, los que constituyen el objeto del presente estudio, cabe señalar a manera de recordatorio que dichos ingresos los obtiene el Estado en --ejercicio de su soberanía o poder de imperio, estableciéndolos en uso de su potestad tributaria, en los términos en que se expuso en el tema anterior, quedando como materia de este tema el análisis de las contribuciones que conforme al Código Fiscal de la Federación en el artículo 2° establece: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos..."

La terminología empleada para distinguir a las contribu-

ciones o ingresos tributarios de los otros ingresos, ha resultado hasta cierto punto confusa, pues se emplean vocablos como "tributos", "contribuciones"; y dentro de la misma especie la palabra "impuestos", tiene una connotación característica y generalmente inconfundible, en cambio, la de "derecho" que bien pudiera confundirse con el nombre de la ciencia jurídica en su totalidad, en otros países hispano-parlantes se les denomina tasas.

La palabra contribución alude al género: tributo, pero se usa también para llamar a una especie por lo que con ello se torna en una contribución especial.

Lo anterior es una situación a ponderar en el desarrollo de este trabajo, por lo que se tratará de precisar en los conceptos relativos a tratar al género y las especies en las contribuciones.

En primer lugar, es necesario establecer una definición de lo que es contribución.

Contribución es un vocablo que se usa en la legislación mexicana para referirse al tributo, que es el aceptado por la doctrina, así que, se tiene que Contribución para el Diccionario Pequeño Larrouse es:

"Contribución (lat. contributio). Lo que cada uno paga por su parte en un gasto común. Carga que se impone a una persona o comunidad. Impuesto pagado al Estado.

Y tributo según la misma fuente es: "(lat. tributum). - Lo que paga un Estado a otro o un vasallo a su señor para -

indicar su sumisión".

Tomando la corriente doctrinal se desprende que tributo para Blumenstein es: "Tributos son las prestaciones pecunias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".

Para Fonrouge es "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

Y para Jarach es: "una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo". (64)

De lo anterior se advierte que contribución, en nuestra legislación representa lo que es el tributo para la doctrina y se refiere a la prestación pecuniaria obligatoria, -- exigida por el Estado u otra entidad pública en ejercicio de su poder de imperio a un sujeto (contribuyente) con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho, por ende, el legislador de 1917 estableció la obligación 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".

Vale la pena establecer las características de las con-

(64) Citados por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 312

tribuciones deduciéndolas de las definiciones expuestas, así como del precepto constitucional enunciado.

La primera que se desprende es el carácter público de las contribuciones, dado que éstas son reguladas por normas de esta índole, pues son estos ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía o potestad de imperio. (65)

La siguiente que se puede observar, es que se trata de una prestación pecuniaria, es decir, relativa al "peculio" de una persona entendiéndose por éste los bienes monetarios o en especie que dicha persona posea. Por lo regular la prestación se hace en forma monetaria. (66)

Se trata de una obligación ex-lege, pues la fuente de las contribuciones debe estar representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de "incidencia" y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis.

El principio de legalidad se ha enunciado con las palabras "nullum tributum sine lege" y se encuentra en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal. (67)

También se trata de una relación personal de Derecho obligatoria, es decir, la contribución genera una relación.

(65) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 313

(66) Véanse De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. pp. 313 y 314; y Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 252.

(67) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p.314

que se establece entre dos sujetos, de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación y - que es el Estado u otro organismo público facultado para el cobro de contribuciones; y por el otro, el deudor del tribu to, quien tiene la obligación de realizar la prestación - - obligatoria, pecuniaria o en especie. (68)

Las contribuciones tienen la finalidad de proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones, tal como lo dispone la fracción IV del artículo 31 constitucional. Es obligación de los mexicanos: "contribuir para los gastos públicos...", es decir, que los gastos públicos son aquéllos que realiza el Estado para cumplir con sus funciones, aunque han surgido otras acepciones a este respecto. - (69)

Característica muy importante es la que señala el precepto constitucional tantas veces invocado, referible a la "proporcionalidad y equidad" y que como se ha visto constituye una limitante a la potestad tributaria del Estado, pues la facultad de establecer contribuciones debe ajustarse a - que éstas sean justas, es decir, proporcionales y equitativas. (70)

(68) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Ibidem. p. 252

(69) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p.315

(70) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Ibidem. p. 252

IV.1.- LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

La doctrina y la jurisprudencia tributarias, reconocen en forma unánime e indiscutible determinados elementos que estructuran el contenido mínimo de cualquier ley que establezca contribuciones, así se habla de los elementos de la contribución, haciéndose consistir éstos en el objeto, el sujeto, la base y la cuota, tasa o tarifa.

IV.1.1.- EL OBJETO

Este elemento es posible definirlo como la situación -- que en el mundo de la realidad fenoménica se da, existe o es susceptible de darse o existir, por la acción de sujetos jurídicos o por hechos de la naturaleza, y que en cuanto -- tal es contemplada en la ley tributaria como el "factum" sobre el que recae el gravamen. Se dice que la situación ha de darse, existir o ser susceptible de darse o existir por la acción de sujetos jurídicos o por hechos de la naturaleza, en razón de que los gravámenes han de recaer sobre eventos del ámbito fenomenológico y no sobre entelegías del mundo ontológico, toda vez que tales situaciones precisan de estar vinculadas a una noción de causa o efecto, debiendo por lo tanto, implicarse en ellas la actividad de un agente o la existencia de un sujeto afectado.

Objeto de un tributo, sólo pueden serlo los hechos y actos de los sujetos de derecho, los acontecimientos naturales en cuanto afecten patrimonialmente tales sujetos, y los

efectos de tales hechos, actos o acontecimientos; por el -- contrario, no pueden serlo los objetos o entes materiales o intangibles en sí mismos considerados.

Técnicamente no pueden considerarse como objetos gravados a los entes, tangibles o intangibles, en cuanto a tales, sino siempre en función de una situación que los vincule -- con un sujeto de derecho.

El objeto de un tributo ha de considerarse siempre como una acción, como un evento o como un hecho que tiene como -- generador o afectado a un sujeto de derecho.

De lo anterior resulta que la determinación o establecimiento de objetos gravados no tiene más límite que la imaginación del legislador, pero deben definirse o configurarse de tal manera que se permita conocer a través de la ley, -- con toda certeza, cuál es la acción, evento o hecho gravado.

IV.1.2.- EL SUJETO

El sujeto es otro elemento esencial de toda contribu---ción, al que puede conceptuarse como la persona física o moral obligada al pago de una contribución, al actualizarse -- en su esfera jurídica la acción, evento o hecho gravado.

Lo anterior significa que debe existir una vinculación--jurídica entre el sujeto y el objeto de la contribución. El nexu jurídico en cuestión consiste en que la acción, evento o hecho gravado ha de tener como causa generadora la actividad del sujeto contemplado por la norma como obligado al pa

go de la contribución, o bien que el "factum" sobre el que recae el gravamen se actualice en la esfera jurídica del respectivo sujeto.

El elemento volitivo es intrascendente en la realización de supuestos contemplados como objetos gravados por la ley tributaria; baste con que se configure el supuesto normativo atinente al objeto del tributo, para que el sujeto del mismo soporte la obligación respectiva.

En cuanto a los tipos o especies de sujetos pasivos de las contribuciones pueden contemplarse como tales a las personas -físicas o morales- a quienes el derecho reconoce personalidad jurídica para todo efecto legal, es decir, sólo -aquellos que sean sujetos de derecho y, por lo tanto, que tengan capacidad general de goce para ser titulares de derechos y obligaciones.

Por lo tanto, pueden ser sujetos pasivos de las contribuciones los individuos personas físicas vivientes y los concebidos, operando respecto de estos últimos la condición --suspensiva de que nazcan vivos o viables; también pueden --ser sujetos de contribuciones los entes diversos a los individuos, personas físicas a las que la ley confiere personalidad jurídica, salvo que se trate de personas morales de -derecho público, como la Federación, los Estados y los Municipios.

Para ser sujetos pasivos de contribuciones resultan irrelevantes las circunstancias relativas al domicilio, residen

cia, nacionalidad, sexo y edad de los respectivos posibles sujetos de cargas tributarias.

Por lo que hace a los sujetos activos, éstos pueden ser la Federación, los Estados y Municipios, incluyéndose en esta categoría algunos organismos descentralizados.

IV.1.3.- LA BASE

La base de una contribución es el aspecto cuantitativo del objeto sobre el que recae el gravamen, es decir, es el elemento cuantitativo que se toma en consideración o del -- que se parte para la determinación del monto o importe de la contribución a pagar.

Este elemento consiste, por lo tanto, en la parte del supuesto normativo tributario que se refiere a los valores, ingresos, utilidades y rendimientos, así como a las circunstancias de volumen, medida de peso, cantidad y a las unidades objetivas que han de tomarse en cuenta para aplicarles la cuota, tasa o tarifa respectiva.

Es, pues, la base un elemento esencial de toda contribución y, por lo tanto, debe estar necesaria y precisamente regulado por la ley tributaria, ya que su previsión y su actualización fáctica son situaciones indispensables para poder determinar el monto o importe de la contribución a enterar.

IV.1.4.- LA CUOTA, LA TASA Y LA TARIFA

Este elemento de la contribución es el que determina el

"quantum" del gravamen, o sea el importe o monto a enterar por la obligación contributiva generada.

La cuota consiste en una cantidad predeterminada en el ordenamiento tributario, como monto del gravamen, que se causa por la actualización de la hipótesis respectiva; la tasa se determina en números porcentuales o en cantidades al millar; y la tarifa consiste en la fijación de cuotas o tasas progresivas o regresivas, o en la combinación de cuotas y tasas, también en forma progresiva o regresiva, de tal manera que a mayor monto o importe de la base se grave cualitativamente en forma más elevada o, en su caso, en forma menos impactante.

IV.2.- EL IMPUESTO

De las contribuciones es ésta la principal fuente de ingresos para los países no comunistas y, por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina.

Previamente a examinar al impuesto, a manera de preámbulo es conveniente exponer el principio de distribución a que atiende el Estado para sufragar los servicios públicos que presta.

La doctrina habla de los servicios públicos generales y los servicios públicos particulares. (71)

Los servicios públicos generales admiten una subdivi---

(71) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Ibidem. pp. 75 y 76

sión, en generales indivisibles y generales divisibles. Se está en presencia de un servicio público general indivisible cuando favorece a toda la colectividad, sin que pueda precisarse qué personas se benefician más que otras con su prestación.

En cambio, los servicios públicos generales divisibles son aquéllos que benefician a toda la colectividad, pero en los que es posible conocer quienes obtienen una mayor ventaja que el resto con la prestación de esos servicios.

Los servicios públicos particulares son aquéllos que se prestan a petición de los usuarios interesados. La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares o divisibles con los derechos o taxas.

Para Einaundi, son dos las características que debe reunir el servicio público que ha de satisfacerse con el impuesto: la indivisibilidad y la consolidación. Será indivisible, cuando el Estado al prestar el servicio no sabe cuánto de él va en beneficio de un ciudadano y cuánto en beneficio de otro. Por consolidación debe entenderse que el servicio indivisible ha de dar la sensación de que está plenamente satisfecho, pues las consecuencias que se originarían en caso contrario podrían llegar a ser graves.

Puede sostenerse que el impuesto se establece para sa--

tisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingresos no rinden lo suficiente para cubrirlo, o cuando no es recomendable que satisfagan mediante contribución especial o derechos, sea porque el precio constituye un obstáculo de importancia a la finalidad buscada por el Estado con la prestación del servicio, o porque por razones políticas o económicas, no es recomendable precio alguno. - (72)

Anticipando los conceptos que serán analizados en el presente capítulo, es oportuno señalar en este momento, en atención a la cita inmediata anterior que es de considerarse que en el caso de los impuestos, si no se sabe cuanto es el beneficio particular, el concepto de proporcionalidad -- atendiendo al gaso público no puede ser determinante, pues jamás van a guardar relación directa, ni proporcional, de ahí que el concepto deba complementarse con el de capacidad contributiva.

IV.2.1.- DEFINICION DE IMPUESTO

Según Berili, es la obligación de dar o de hacer coactivamente, impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la san-

(72) Cfr. Margain Manautov, Emilio. Ibidem. pp. 76 y 77

ción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria". (73)

Esta constituye una aceptable definición de lo que es el impuesto, no obstante y para dejar disipadas las posibles dudas que al respecto del impuesto se presenten, se atenderá a otras definiciones.

Según Bielsa: al definir el impuesto, dice que es "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos publicos. (74)

Para Fleiner los impuestos "son prestaciones que el Estado y otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas". (75)

Según el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción I, impuestos son las contribuciones establecidas en la 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 sea distinta de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

De las definiciones anteriores derivan cuatro principios teóricos y cuatro constitucionales que implícitamente relacionan a las características de esta contribución.

(73) Citado por De la Garza, Sergio F. Ibidem. p. 346

(74) Citado por Margain Manautou, Emilio. Ibidem. p. 77

(75) Citado por Margain Manautou, Emilio. Ibidem. p. 78

IV.2.2.- PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH

Son numerosos los tratadistas que han elaborado principios teóricos relativos a los impuestos, sin embargo, el más relevante en este género lo es Adam Smith, que en el libro V de su obra "La Riqueza de las Naciones", formuló cuatro, que aun cuando datan de hace dos siglos, continúan siendo aplicables en la actualidad por los legisladores al elaborar leyes tributarias, estos principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

IV.2.2.1.- PRINCIPIO DE JUSTICIA

Escribió Adam Smith que: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos". (76)

Complementando este principio, la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo, cuando cumple con otros dos subprincipios derivados de éste mismo y que son el de generalidad y el de uniformidad.

(76) Véanse De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. p. 388; y Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. pp.37 a 40

El de generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas establecidas en las leyes, este subprincipio no se vulnera porque se concedan exenciones en las leyes tributarias.

El subprincipio de uniformidad proclama que todas las personas sean iguales frente al impuesto, es decir, que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva, la aportación sea mayor.

IV.2.2.2.- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Adam Smith escribió que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario.

La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal, que yo creo, y lo prueba la expe-

riencia de todas las naciones que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre". (77)

Es necesario que las leyes que establezcan contribuciones sean redactadas claramente de manera que sean comprensibles por todos, revistiendo vital importancia el que en ellas se encuentren los elementos de existencia que son: sujeto, objeto, la base y la cuota, tasa o tarifa; asimismo - deben quedar precisados en ellas, el agente determinador, el momento de pago y las obligaciones formales de los contribuyentes: y no quedar al arbitrio de la autoridad exactora la determinación de la cantidad líquida a pagar por el contribuyente en ninguna forma.

IV.2.2.3.- PRINCIPIO DE COMODIDAD

Conforme a lo escrito por Adam Smith. "Todo impuesto - debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga su pago al contribuyente, o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros

(77) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem, pp. 388 y 389

perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él, los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta." (78)

Que el legislador tome en consideración lo apuntado al establecer contribuciones hará que el particular al tener las condiciones más propicias y ventajosas para su entero y pago, incurra cada vez menos en la evasión y de esa forma se logrará también una mayor recaudación, redundando el principio de comodidad en beneficios, tanto al contribuyente como al propio fisco.

IV.2.2.4.- PRINCIPIO DE ECONOMIA

Según Adam Smith, "Los impuestos, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público y es de las cuatro maneras siguientes:

Primera: El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

(78) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 389

Segunda: Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían hacerlo -- con mayor holgura.

Tercera: Los embargos y demás castigos en que incurran los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

Cuarta: Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías - innecesarias. (79)

De lo anterior se infiere que el principio de Economía se refiere a que el impuesto además de económico para la administración en su control y recaudación, debe ser productivo; es decir, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la Nación, tiene que ser la menor posible, procurando siempre abatir el -

(79) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 390

costo de la recaudación.

IV.2.3.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

Del multicitado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal se desprenden los siguientes principios: el de generalidad, o sea, que atañe a todos los mexicanos; el de contribuir al gasto público, es decir, que en esta materia de impuestos, éstos sólo pueden destinarse a ese gasto; el de proporcionalidad y equidad, requisito que mayor polémica ha suscitado en la interpretación; y el de legalidad, - que los impuestos deben ser establecidos por el Poder Legislativo.

Estos cuatro elementos son fundamentales y conforman un todo constitucional en relación con el impuesto y aunque éstos son también aplicables a las otras contribuciones, por ser el impuesto la contribución por excelencia, se tratan - estos principios en este apartado por estar relacionados directamente con esta contribución, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia, además de constituir las más importantes limitantes a la potestad tributaria del Estado.

IV.2.3.1.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD

"El principio de generalidad significa que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obli-

gación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, estarán obligados a pagar impuestos; a contrario sensu puede decirse que nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. No debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagarlos impuestos, pues habrá impuestos que sólo deben pagar -- ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuestos". (80)

A este respecto y de acuerdo con el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación en vigor, están obligados a -- contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes -- fiscales respectivas:

- Las personas físicas y las personas morales, residentes en el país.
- La Federación, cuando las leyes lo señalen expresamente, y
- Las entidades o agencias pertenecientes a los Estados extranjeros.

De esta obligación, el artículo 9° del propio Código -- Fiscal de la Federación, considera residentes en territorio nacional a las siguientes personas físicas:

(80) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 4a. Edic. Editorial Porrúa. México 1959.- p. 197

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y --- acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios - del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un -- plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

c) Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de un negocio.

Salvo prueba én contrario, se presume que las personas- físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

En la fracción IV del precepto 31 de la Constitución Federal, en relación con el 13 del mismo ordenamiento, ha quedado consignada la universalidad del impuesto al obligar a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones; - sin embargo, esta universalidad no significa que todas las- personas físicas o morales deban pagar todos los impuestos- que el Estado establezca, por esta razón, el constituyente- señala inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes, dejando de esta manera al legislador ordinario, la facultad de imponer las contribuciones por medio-

de la ley, con los atributos de generalidad y abstracción - que debe contener al determinar el tributo que a cada particular corresponde cubrir según su actividad, su capacidad - contributiva y la clasificación que de sus ingresos se haga. No por circunstancias de que unos tributen en un impuesto y dejen de hacerlo en otro, se falta al principio de generalidad, puesto que todo impuesto grava una materia imponible - en la persona de un contribuyente y en ocasión de un hecho - generador del mismo impuesto, así, cada persona o categoría de personas, serán causantes en las materias determinadas - por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzcan tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en esta materia. En vista de lo anterior sería absurdo pretender que un impuesto sólo es general cuando se - paga por todos los mexicanos, cualquiera que sea su situación, pues el principio de igualdad establecido en la Constitución tiende a que en condiciones análogas se impongan - gravámenes idénticos a los contribuyentes; y dicho principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos, - atendiendo a una base razonable y respondiendo a una finalidad económica y social. A este respecto es importante considerar el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. NO VIOLA LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL.- Conforme al artículo

lo 13 de la Constitución Federal nadie puede ser juzgado -- por leyes privativas, entendiéndose por éstas, aquellas cuyas disposiciones extingan su validez después de aplicarse a un caso concreto y determinado, y que se apliquen en consideración de especie o persona; pero no prohíbe que el ordenamiento legal regule la situación jurídica en que se encuentra un número indeterminado de personas, como ocurre -- con los que pagan el impuesto al activo de las empresas, -- que pueden ser todos aquellos que se encuentren en la hipótesis de la norma, y que, por lo mismo, están obligados al pago de dicho tributo. En esas condiciones, como la ley im pugnada regula de manera general, abstracta e impersonal la situación jurídica de quienes se encuentran en el supuesto de causación del impuesto al activo de las empresas, sin -- contraerse a un caso concreto y determinado y sin que sus -- disposiciones se apliquen en consideración de especie o per sona en particular, es evidente que no infringe lo dispuesto por el artículo 13 de la Constitución Política de los Es tados Unidos Mexicanos". (81)

De lo anterior es de concluirse que el principio de generalidad consiste en que cada quien pague los impuestos -- que corresponden a su actividad, sean éstos por ingresos co mo empresa industrial, comercial o de transporte, etc. o co

(81) Tesis de Jurisprudencia No. 12/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

mo persona física, trabajador o profesionista, por la propiedad o el capital, o por la realización de una erogación o pago, siempre que su situación coincida con aquella que señalen las leyes fiscales y a condición de que éstas graven a todos aquellos que desarrollen dichas actividades, o que tengan patrimonio o capital o que realicen erogaciones o pagos. Siempre de acuerdo a la capacidad contributiva personal.

IV.2.3.2.- PRINCIPIO DE CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO

"Al precisar la Constitución esta finalidad, descarta todas las teorías que pretenden considerar al impuesto como una contraprestación de los servicios que el particular recibe del Estado. Para la ley no existe ni debe existir ningún vínculo entre los beneficios de que goza el particular y la aportación de parte de la riqueza de éste. Estos beneficios los reciben aún los que no pagan impuesto, de tal modo que si económicamente es falso el concepto del impuesto como contraprestación, legalmente también es insostenible esa idea.

Existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gastos públicos, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema.

El Código Fiscal de la Federación establece en la parte

final del primer párrafo del artículo 1°, que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia definida, señala que no hay violación al artículo 31, fracción IV, cuando desde su origen por disposición de la legislatura se destine a cubrir un gasto especial siempre que sea en beneficio de la colectividad, pues la prohibición constitucional no es otra, que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes del gasto público.

(82)

IV.2.3.3.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

En relación a este principio, que en realidad son dos, puesto que se trata de dos conceptos distintos: el de proporcionalidad y el de equidad, se ha coincidido en definir por una parte, que la proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que

(82) Cfr. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación- No. 27. México. Marzo de 1990. 3a. Epoca. Año III. pp. 75 y 76

obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, es decir, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes y, es por ello que las tasas o tarifas aplicables en las leyes tributarias deben atender a esta situación, pues de no ser así las contribuciones podrían ser ruinosas para cierto grupo de personas. Cabe señalar que en la ley del Impuesto sobre la Renta este objetivo se cumple con tasas progresivas, sin embargo, en muchos otros tributos se han fijado porcentajes.

A efecto de ilustrar mejor este concepto, es preciso reproducir los siguientes criterios sustentados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.- La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y

características especiales de cada tributo". (83)

"LOTERIAS, RIFAS, SORTEOS Y CONCURSOS. LOS ARTICULOS 38 Y 40 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- Los artículos 38 y 40 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, no violan el principio de proporcionalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que la organización de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas, apuestas permitidas y concursos, que constituyen el objeto del impuesto que establecen tales preceptos, refleja la capacidad contributiva del causante por cuanto muestra que quien organiza unos de esos eventos obtiene un beneficio, bien por la venta de los boletos distribuidos o a través de la publicidad y promoción conseguida cuando la distribución de boletos se hace en forma gratuita". (84)

Por otro lado, el principio de equidad radica medularmente en que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma que lo

(83) Tesis de Jurisprudencia No. 4/1990. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

(84) Tesis No. VII/90. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

establece y regula, es decir, que los sujetos pasivos de un mismo tributo deben recibir un tratamiento idéntico en lo -
concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingre-
sos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.,
variando en algunos casos solamente con el del Impuesto so-
bre la Renta en la tarifa tributaria aplicable a cada caso-
en particular, que será invariablemente conforme a la capa-
cidad contributiva del sujeto pasivo.

En las leyes fiscales se emplean varios medios de tasa-
ción para fijar la relación diferencial que propugna la - -
Constitución, como son las tarifas progresivas, las tasas -
proporcionales, las cuotas fijas, las cuotas de derrama y -
otras tasas diversas, no obstante ello no viola el princi-
pio de equidad en virtud de que la igualdad aludida respon-
de a las tesis de la filosofía aristotélica que precisa que
ésta consiste en dar el mismo trato a los iguales, pero di-
ferente a los desiguales.

Vale la pena, a efecto de reafirmar lo dicho hasta aquí,
reproducir los criterios que sustenta el máximo Tribunal de
la Nación a este respecto:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 5° DE-
LA LEY NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El ar-
tículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas,
publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta
y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que -
autoriza a deducir el valor promedio de las deudas en mone-

da nacional concertadas con empresas residentes en México, no así las contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, no infringe el principio de equidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ello, porque dicho precepto legal no establece diversas categorías de contribuyentes a efecto de que pudiera surtirse el presupuesto necesario para sujetarlos a un tratamiento impositivo desigual, sino que sólo se limita a establecer regímenes distintos para diferentes clases de adeudos, todos los cuales pueden figurar, perfectamente, en el activo de un mismo causante. El principio de equidad tributaria asegura trato igual a sujetos iguales, mas no garantiza que todos los elementos patrimoniales de un contribuyente sean valorados de igual manera al integrar la base gravable del impuesto. Además, es razonable que se autorice la deducción de los adeudos en moneda nacional concertados con empresas residentes en México, ya que siendo éstas también causantes del impuesto, con dicha regla se evita gravar dos veces el mismo adeudo, como activo del deudor y como activo del acreedor, razón que no opera tratándose de los otros adeudos porque, de admitirse su deducción, ni el acreedor ni el deudor pagarían el impuesto por ese concepto". (85)

(85) Tesis de Jurisprudencia No. 5/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

"PREDIAL. EL ARTICULO 10 DE LA LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE GUERRERO PARA 1989 NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD.- El artículo citado no viola el principio de equidad establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, al establecer diferentes tasas aplicables sobre el valor catastral determinado para el pago del impuesto predial, según se trate de predios urbanos ubicados o no en zonas predominantemente turísticas, de predios rústicos, edificados, que contengan plantas de beneficio y establecimientos metalúrgicos, o sean ejidales o comunales, pues estos factores hacen diferentes las características de los predios y -- por tanto la situación de los contribuyentes, lo cual justifica el establecimiento de una tasa igual para los causantes que se encuentran en la misma situación derivada de las características de sus predios, y una tasa diferente para aquellos cuya situación es también distinta según la ubicación, destino o uso, y demás particularidades de los predios."(86)

En ocasiones las exenciones de impuestos establecidos en las leyes para ciertos grupos de personas son atacadas por personas que conforman otros grupos, por la vía de amparo, como violaciones al principio de equidad tributaria, sin embargo, si dichas exenciones se aplican en atención a causas debidamente justificadas, atendiendo a las características -

(86) Tesis de Jurisprudencia No. LVIII/90. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

especiales del grupo de personas que se benefician con esta situación, no tendrán lugar las violaciones al principio en comento. Un ejemplo claro de lo anterior se presenta en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas por lo que el órgano representativo del Poder Judicial de la Federación ha sustentado jurisprudencia en estos sentidos:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6º,-
FRACCION I, DE LA LEY, QUE EXENTA A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- Las empresas que integran el sistema financiero, identificadas por el artículo 7º B, fracción III, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que remite la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, operan como agentes intermediarios de crédito y, como tales, poseen activos propios y ajenos provenientes, estos últimos, del ahorro y del depósito de terceros; por tanto, si tales empresas pagaran el impuesto al activo, se gravaría con el mismo tributo a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según figuraran como activos del ente financiero, - del que obtiene un préstamo y del depositante, corriéndose el riesgo de incluir recursos de ahorradores, que ni siquiera son sujetos del gravamen. Además, como las actividades de estas empresas están sujetas a un estricto control financiero dado que su funcionamiento regular es de interés público, resulta innecesario el logro del fin extrafiscal de control a que se refiere la exposición de motivos de la Ley.

Lo anterior permite concluir que estas empresas reúnen características sui generis que las diferencian objetivamente de la generalidad de los causantes y justifican el trato -- desigual que implica la exención del pago del impuesto que establece el artículo 6º, fracción I, de la ley reclamada".

(87)

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6º,- FRACCION II, DE LA LEY, QUE ESTABLECE LA EXENCION RESPECTIVA A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y DE INVERSION, NO VIOLA - EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6º, fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de 1988, que exenta del pago del tributo a las sociedades cooperativas y de inversión, respeta el -- principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque dichas empresas no se encuentran en igualdad de condiciones respecto del resto de contribuyentes, ya que por regla general no causan el impuesto sobre la renta y, por tanto, si pagaran el impuesto al activo se verían privadas del beneficio concedido por el artículo 9º del ordenamiento reclamado consistente en acreditar las cantidades pagadas por aquel tributo al final del ejercicio, La exención se justifica, al libe

(87) Tesis de Jurisprudencia No. 1/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

rar dichos sujetos de un tratamiento fiscal inequitativo."-

(88)

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6º, -
FRACCIONES III Y IV, DE LA LEY, QUE ESTABLECE LA EXENCION -
DE CONTRIBUYENTES MENORES, DE AQUELLOS QUE ESTAN SUJETOS A-
BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION, DE LOS QUE SE HALLAN EN PE-
RIODO PREOPERATIVO, EN EL DE OPERACION INICIAL O EN EL DE -
LIQUIDACION, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. -
El artículo 6º, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto
al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial -
de la Federación del treinta y uno de diciembre de 1988, --
que exenta del pago del tributo a los contribuyentes meno-
res, a los sujetos a bases especiales de tributación y a --
los demás identificados por el legislador en razón del pe-
ríodo preoperativo, de operación inicial o de liquidación, -
no viola el principio de equidad tributaria que establece -
el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, --
porque hay justificación para el trato desigual que les ---
otorga respecto del resto de los contribuyentes, pues la na-
turalza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o -
el momento y forma de sus operaciones, determinan que su ca-
pacidad administrativa y contable sea insuficiente para res-
ponder a las exigencias previstas por la ley de la materia-

(88) Tesis de Jurisprudencia No. 2/1991. Suprema Corte-
de Justicia de la Nación. Pleno.

a fin de calcular el monto del impuesto a pagar. La exención se justifica, además, porque alienta el desarrollo económico de los empresarios mencionados y su proyección en el mercado". (89)

IV.2.3.4.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Como ya se ha visto, la fracción IV del dispositivo 31-constitucional establece la obligación general de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es decir, - que tal obligación debe derivar de una disposición legal -- emanada del Congreso de la Unión, cuya discusión debe principiar en la Cámara de Diputados conforme al precepto 74, - fracción IV constitucional, satisfaciéndose así la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sin embargo, el principio de legalidad no significa sólo esto, sino también y fundamentalmente que los - caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de - manera expresa en la ley, de tal suerte que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particu--

(89) Tesis de Jurisprudencia No. 3/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

lar, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria -- pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad - al caso concreto de cada causante. A este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno ha sustentado las siguientes tesis jurisprudenciales al resolver los recursos de revisión interpuesto a las resoluciones que los jueces de distrito han dado a los amparos contra la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, a saber:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA- NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR INDEFINICION DEL CONCEPTO 'MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION' POR LO QUE SE REFIERE A TERRENOS, PUES AL RESPECTO ES APLICABLE LA DEFINICION CONTENIDA EN EL ARTICULO 41 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El principio de legalidad tributaria, contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, exige que todo impuesto se establezca en una ley en la que se consignen de modo expreso sus elementos esenciales, a fin de evitar que su señalamiento quede al arbitrio de la autoridad exactora. El artículo 10° de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas hace remisión expresa a la Ley del Impuesto sobre la Renta a efecto de establecer la definición, entre otros, del concepto "monto original de la inversión", que de conformidad con la fracción III del artícu

lo 2° de la primera ley mencionada, le es aplicable a los terrenos para la determinación del valor sobre el que deberá pagarse el impuesto del 2% que este último dispositivo prevé. Ahora bien, el párrafo segundo del artículo 41 de la ley del Impuesto sobre la Renta define el contenido del concepto de referencia, por lo que por el solo hecho de hacer suya esa definición la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas por virtud de la remisión contenida en su artículo 10°, tiene precisada la base del gravamen en cuanto a ese tipo de bienes se refiere, cumpliendo en ese aspecto con el principio de legalidad tributaria consagrado por la fracción IV del artículo 31 constitucional. No es óbice para así estimarlo el que el diverso artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se refiere expresamente en su definición de activos fijos a los terrenos, toda vez que ello obedece a que el objeto del precepto es el de regular bienes que se caracterizan por ser susceptibles de depreciación, lo que no sucede con los terrenos cuando constituyen activos fijos, porque tienden a incrementar su valor conforme transcurre el tiempo". (90)

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL ARTICULO 7° DE LA LEY RESPECTIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL, PORQUE AUN SIN RE

(90) Tesis de Jurisprudencia No. 10/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

FERIRSE ESPECIFICAMENTE AL TIPO DE EJERCICIO QUE LOS CONTRIBUYENTES TENGAN, SI PREVE LA FORMA PARA DETERMINAR LOS PAGOS PROVISIONALES.- Es inexacto que la disposición contenida en el artículo 7° de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, sea violatoria del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque para la determinación de los pagos provisionales sólo prevea la situación de los contribuyentes con ejercicios regulares y no así la de los que tienen ejercicios que no coinciden con el año de calendario. En efecto, debe señalarse que aquel precepto no distingue entre un ejercicio regular y otro que no lo es, sino que genéricamente establece que el pago provisional se determine dividiendo entre doce el impuesto actualizado determinado en el ejercicio inmediato anterior. - Lo previsto en el artículo tercero transitorio de dicha ley, en relación con los contribuyentes que tienen ejercicio -- coincidente con el año de calendario, no debe conducir a la errónea conclusión de que lo dispuesto en el artículo 7° para la determinación de los pagos provisionales, sólo a -- ellos es aplicable, pues el numeral transitorio a que se -- alude no tuvo otro sentido que el de prever que esos contribuyentes determinaran sus pagos provisionales para mil novecientos ochenta y nueve dividiendo entre doce no el impuesto actualizado terminado en el ejercicio inmediato anterior,

es decir el de mil novecientos ochenta y siete (que era el único determinado al entrar en vigor la ley) sino el que les correspondiera conforme a la ley para mil novecientos ochenta y ocho. Por otra parte, tampoco el hecho de que en el artículo 7° se utilice la expresión "ejercicio regular inmediato anterior" constituye motivo para estimar que el procedimiento de determinación de pagos provisionales es privativo de los ejercicios regulares, pues el vocablo "regular" lo empleó el legislador para referirse al ejercicio fiscal que cada contribuyente tenga para la realización de sus actividades, al margen de lo que el término signifique estrictamente en lenguaje técnico contable". (91)

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL -- PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS.- El principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional debe entenderse en el sentido de que la ley que crea un tributo contenga los -- elementos que configuran éste, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, a fin de evitar que la autoridad arbitrariamente establezca tanto la cuantía del --

(91) Tesis de Jurisprudencia No. 13/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

tributo como los mencionados elementos, dicha exigencia - - constitucional en materia tributaria se ve plenamente colmada por la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, toda vez que claramente señala, por una parte, que su objeto serán los activos que se utilicen por los causantes o un tercero, en su caso, en actividades empresariales; y, por otra parte, que serán considerados como tales: 1. Los activos fijos, gastos y cargos diferidos (artículo 2°, fracción II, - párrafo primero). 2. Los terrenos (artículo 2°, fracción - III). 3. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados (artículo 2° fracción IV). 4. Los activos financieros (artículo 4°). Como se ve, en los términos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no - hay indefinición en cuanto a lo que debe entenderse por activos, pues claramente los señala en el texto de los artículos invocados, situación que es suficiente para considerar que la misma cumple cabalmente con la exigencia de legalidad tributaria constitucional. Ahora bien, independientemente de que pueda o no haber complementariedad entre la -- Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el hecho de que no coincidan en el señalamiento de los conceptos que cada una de ellas concibe - como activos, no provoca la inconstitucionalidad de la ley reclamada, toda vez que, por un lado, si ésta, como ya se - dijo, establece cuáles son los activos que grava, con ello cumple con el requisito de legalidad; y, por otro lado, se

trata de dos ordenamientos secundarios autónomos con objeto de tributación diferente, lo que por lógica consecuencia -- amerita que sus respectivos sistemas se integren con elementos distintos. En tales condiciones, no se requiere de coincidencia plena entre sus disposiciones que consideran a determinados bienes como activos o pasivos, a fin de que se estime que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se ajusta al principio de legalidad tributaria consagrado por la fracción IV del artículo 31 constitucional. (92)

IV.2.4.- CLASIFICACION DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

Las clasificaciones de los impuestos que se estudian en los textos de Derecho Fiscal y de Política Tributaria, son las siguientes:

- 1.- Directos e indirectos
- 2.- Reales y personales
- 3.- Específicos y ad valorem
- 4.- Con fines fiscales y fines extrafiscales
- 5.- Especiales y generales
- 6.- Según el sujeto activo
- 7.- Según el tiempo en el que se desarrolla
- 8.- Según su elasticidad y estabilidad
- 9.- Según la proporción en la base

(92) Tesis de Jurisprudencia No. 14/1991. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno.

10.- Según la fuente gravada:

- A) El capital
- B) La renta
- C) El consumo

IV.2.4.1.- IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Según los tratadistas modernos, Einaudi, Sommers, Hugh-Dalton, Giannini, los impuestos directos son aquéllos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos; distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal y, en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc. (93)

IV.2.4.2.- IMPUESTOS REALES Y PERSONALES

Como ocurre con gran parte de las clasificaciones de impuestos, ésta no tiene reconocimiento en la legislación, pero sí en la doctrina. Se distingue entre impuestos reales y personales según que la hipótesis normativa del hecho imponible se vincule con una manifestación objetiva y aislada de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, atendiendo a cosas o bienes, como ocurre con el impuesto predial, un -

(93) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. pp. 89 y 90

típico impuesto real, atendiendo directamente a dicho sujeto como en el impuesto sobre la renta, que es generalmente un impuesto personal.

El hecho de que no tenga reconocimiento en la legislación esta distinción, puede trastocar la naturaleza del gravamen y conducir a inequidades derivadas de la pretensión de aplicar principios que rigen a los impuestos personales a los impuestos eminentemente reales.

IV.2.4.3.- IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD VALOREM

El impuesto específico es aquél que se establece atendiendo a la cantidad o medida de un bien gravado independientemente de su valor, mientras que el ad valorem se determina precisamente en función del valor económico del bien gravado.

IV.2.4.4.- IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y FINES EXTRA FISCALES

Los impuestos con fines fiscales tienen como propósito proporcionar ingresos al Estado, mientras que los impuestos con fines extrafiscales buscan objetivos de regulación o fomento de cuestiones económicas o sociales.

Sobre los impuestos con fines extrafiscales se ha debatido su constitucionalidad, respecto del artículo 31, fracción IV del Código Político, que establece que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos,-

luego entonces, el producto de la reacudación impositiva debe destinarse sólo a la subsistencia de la administración estatal y por tanto, pudiera no resultar válida la existencia de impuestos con fines extrafiscales.

Sin embargo, cabe mencionar el estudio que sobre este tema realizó el Ministro Manuel Yáñez Ruiz, quien afirma para sostener la validez de los impuestos con fines extrafiscales, lo siguiente:

- 1.- La Constitución no contiene una teoría general en materia de impuestos, sino sólo preceptos aislados, y en ella misma se han establecido impuestos de naturaleza extrafiscal, como son los impuestos al comercio exterior.
- 2.- Las ideas sobre fines extrafiscales en los impuestos, son producto de la evolución del papel que debe jugar el gobierno en la vida social y económica de un país: en un estado liberal, el gobierno es mero espectador y regulador del acontecer socioeconómico, en cambio en un estado moderno, con mayor o menor grado de intervención, el gobierno es un participante activo, promoviendo o restringiendo la incursión de los particulares en áreas de la actividad económica, lo cual realiza a través de las políticas monetaria y fiscal, incluyendo impuestos extrafiscales.

IV.2.4.5.- IMPUESTOS ESPECIALES Y GENERALES

Esta clasificación parte del principio de que los impuestos generales gravan situaciones que afectan a los individuos en toda su economía, en virtud de los supuestos imponibles amplios o universales que gravan, como sería el caso del Impuesto sobre la Renta que grava a los contribuyentes por la totalidad de sus ingresos, y los especiales gravan situaciones individualmente consideradas, por lo que sólo afectan a ciertos individuos en virtud de ciertos aspectos en su actividad económica, como sucede con el impuesto especial sobre producción y servicios que grava a los productores de cigarrros. Sobre la clasificación De la Garza señala: "se funda, según Mehl, en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma". (94)

IV.2.4.6.- IMPUESTOS SEGUN EL SUJETO ACTIVO

Según el sujeto activo, los impuestos pueden ser federales, estatales, del Distrito Federal y municipales.

IV.2.4.7.- IMPUESTOS SEGUN EL PERIODO DE TIEMPO EN EL QUE SE DESARROLLA

Existen impuestos periódicos e instantáneos, según que-

(94) De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero-Mexicano. pp. 379 y 380

el presupuesto o hecho imponible sea un status que se prolonga en el tiempo o un acto o hecho que se agota en sí mismo.

IV.2.4.8.- IMPUESTOS SEGUN SU ELASTICIDAD Y ESTABILIDAD

La elasticidad es la característica del tributo de que modifique su nivel recaudatorio en respuesta al aumento de la tasa impositiva. Siendo más elástico aquél que permite aumento de la tasa sin que se reduzca sustancialmente su nivel de recaudación e inelástico aquél que responde reduciendo su productividad en función de un aumento de la alícuota impositiva.

La estabilidad del impuesto es su cualidad de responder a los cambios en la situación económica general y al aumento o disminución de la capacidad económica del sujeto gravado, siendo más estable aquél impuesto que mantiene su nivel de rendimiento independientemente de las oscilaciones económicas.

IV.2.4.9.- IMPUESTOS SEGUN LA PROPORCION CON LA BASE

Los impuestos son proporcionales o progresivos. La proporcionalidad implica que la tasa del impuesto es constante independientemente del aumento de la base gravable. En los progresivos, la tasa impositiva aumenta conforme se incrementa la base.

IV.2.4.10.- IMPUESTOS SEGUN LA FUENTE GRAVADA.

Los impuestos pueden gravar tres distintas fuentes: el capital, la renta o el consumo. La renta es en términos generales la riqueza en formación (95), el capital es la riqueza ya adquirida que puede ser empleada en la producción de bienes futuros (96) y el consumo es el empleo de la riqueza para la satisfacción de necesidades presentes.

Ahora bien, al analizar la clasificación de los impuestos que gravan la renta, es conveniente tener en cuenta que el concepto de renta cambia según la doctrina o escuela que lo explique. Consideramos que la teoría más apropiada sobre el concepto de renta le da el carácter de incremento patrimonial, ya que el flujo de riqueza proveniente de terceros, no implica necesariamente una mayor renta, sino que es un concepto que justifica una política contra la evasión fiscal.

IV.3.- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Mucho se ha discutido respecto a si las cuotas al seguro social, las del Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y otras análogas, podían considerarse impuestos o derechos, y después de examinar diferentes doctri

(95) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 376

(96) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980. México, D.F. 1983. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. p. 11

nas sobre contribuciones especiales, se concluyó que éstas constituyen una nueva categoría de tributos y que como tales cumplen con las características relativas a éstos, siendo ésta precisamente la de las aportaciones de seguridad social. (97)

IV.3.1. DEFINICION

El artículo 2° en su fracción II, del Código Fiscal de la Federación, prevé: "Aportaciones de seguridad social -- son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de -- personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Mucho se ha cuestionado la naturaleza jurídica de estas aportaciones de seguridad social en la doctrina. En la evolución de las ideas a este respecto, se ha considerado a -- las aportaciones de seguridad social como impuestos, como -- derechos, como contribuciones especiales, como contribuciones de carácter gremial que constituyen un salario socializado o solidarizado y, por último, como exacciones parafiscales.

En el primer caso se arguyó que las cuotas o aportaciones de seguridad social eran un verdadero impuesto, pues --

(97) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. pp. 361 y 362

eran establecidas por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentren dentro de las hipótesis previstas por la ley; no obstante lo anterior es de verse el hecho de que los impuestos estén destinados a cubrir los gastos públicos en general del Estado y en este caso el gravamen se destina a un fin especial.

Al considerarse a las aportaciones de seguridad social como derechos o tasas por tratadistas, se soslayó por los mismos el que el pago de éstas no correspondía al de su causación por el servicio público prestado, pues por su propio carácter debía pagarse como una prima de seguro por los patrones y trabajadores previendo cualquier contingencia que pudiera resultar a causa de una relación de trabajo, constituyendo en sí una prestación para subsanar los daños que pudiesen ocurrir a causa de la realización del siniestro.

Los tratadistas que le dieron el carácter de contribuciones de carácter gremial que constituye un salario socializado o solidarizado lo hicieron considerando un enfoque de Derecho Laboral sosteniendo que responden a un servicio de seguridad social, pero de origen gremial o profesional, con destino a organismos no estatales; no obstante de lo anterior se desprende que si estas contribuciones no son tributarias o fiscales éstas en un enfoque de derecho financiero deben ser contribuciones parafiscales.

De lo expuesto en relación con las aportaciones de seguridad social, se puede concluir que éstas constituyen una -

contribución especial que en la especie se trata de exacciones parafiscales, determinación a la que también han llegado las corrientes doctrinarias francesa, italiana, española y sudamericana.

La expresión parafiscalidad supone una actividad financiera lateral a la del Estado, lo que evidentemente responde a la realidad, pues se está frente a una actividad financiera que no es del Estado pero tampoco es privada, ya que cumple funciones y fines generales previstos en las constituciones y está organizada libre y unilateralmente por el Estado; tal y como es la opinión de Laferriere y la Solución de la Ordenanza Francesa de 1959, que gramaticalmente la expresión parafiscalidad determina estar restringida a los organismos estatales. (98)

Son características de las contribuciones parafiscales:

- A.- Que se trate de prestaciones obligatorias.
- B.- Que no se trate de algunas figuras tradicionales de los tributos, impuestos, tasas, contribuciones especiales.
- C.- Que estén establecidos a favor de organismos públicos descentralizados o desconcentrados, de sociedades de participación estatal, organizaciones gremiales, profesionales o sindicales.
- D.- En el Derecho Mexicano es indiferente que esos ingresos

(98) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. pp. 351 y 354

estén previstos en el presupuesto. (99)

IV.3.2.- CUOTAS PARA EL SEGURO SOCIAL A CARGO DE PATRONES Y TRABAJADORES

El Seguro Social está establecido como un servicio público de carácter nacional, siendo sus siglas I.M.S.S., éste un organismo descentralizado con personalidad y patrimonio propios y tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

Las cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores tienen el carácter de exacciones parafiscales, se les da el carácter de fiscal sólo para efectos de cobro, para aclarar este punto se transcribe la siguiente tesis de jurisprudencia:

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL.- El legislador ordinario, en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial que el profesional a cargo del patrón, que desde el punto de vista jurídico, económico y de clase social, puede estimarse como -

(99) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. pp. 355

un complemento de una prestación del patrón en bien del trabajador constituyendo un salario solidarizado o socializado que halla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el Art. 123 de la Carta Magna y su ley reglamentaria. De tal manera que las cuotas -- exigidas a los patrones para el pago del servicio público -- del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin concreto en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público". (100)

IV.3.3.- APORTACIONES PARA EL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

Las cuotas que se pagan por los patrones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se destinan precisamente para satisfacer lo previsto en la fracción XII del artículo 123 constitucional, en relación con la obligación de los patrones de dotar a sus trabajadores de vivienda digna. Dichas cuotas también tienen el carácter de exacciones parafiscales, pues tienen el carácter de obligatorio y precisamente el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, es un organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propio.

(100) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1972. p. 263

IV.3.4.- CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIO SOCIAL DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DEL ESTADO.

La ley del 30 de diciembre de 1960, constituyó como sucesor de la Dirección de Pensiones Civiles de Retiro al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) con carácter de organismo público - descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

La ley de mérito se aplica a los trabajadores del servicio civil de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, a los trabajadores de los organismos públicos que por ley o por acuerdo del Ejecutivo Federal son incorporadas a su régimen, también son miembros del ISSSTE los funcionarios y empleados del Poder Legislativo Federal y los del Poder Judicial de la Federación.

El método de cobro de las cuotas a cargo de los trabajadores, es la retención que deben hacer las entidades pagadoras de los sueldos. Pero la ley no prevé que su cobro pueda realizarse a través del procedimiento de ejecución. Y tienen el carácter de contribuciones parafiscales. (101)

IV.3.5.- CUOTAS PARA EL INSTITUTO DEL SEGURO SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS A CARGO DE MILITARES.

(101) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. p. 366

La Ley de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas proporciona beneficios de naturaleza de seguridad social.

Para el fondo de ahorro y para el seguro de vida, prevé la ley que sólo los generales, jefes y oficiales, efectúen aportaciones; para el personal de tropa el Estado cubre las aportaciones; las aportaciones de aquéllos son por el equivalente al 5% de sus haberes para el fondo de ahorro y cantidades quincenales según su rango para el seguro de vida. Y dada su obligatoriedad se trata también de contribuciones parafiscales. (102)

IV.4.- LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Conforme a la doctrina se les ubica dentro de las contribuciones especiales, así como a las aportaciones de seguridad social, no obstante ésta es la más conocida y más ampliamente utilizada.

IV.4.1.- DEFINICION

La doctrina la define como la contribución cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales.

El Código Fiscal de la Federación en su fracción III -- del artículo 2° prevee lo siguiente:

"III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas -

(102) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 367

en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

IV.4.2.- CARACTERISTICAS

La contribución de mejora es una prestación. El contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio, experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público. Se trata de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra.

Es una obligación ex-lege, en algunos casos en que para la medición de la obligación se usan parámetros como la alícuota de porcentaje, que se aplica a la base imponible, representada por una realidad material, el costo de la obra se realiza a través de un procedimiento de derrama cuya fórmula matemática se establece en la ley.

El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas. En la contribución de mejoras se dan los siguientes elementos:

- a) Una actualización o actividad estatal.
- b) Una situación consecuente: aumento de valor
- c) Un nexo de causa a efecto.

La plusvalía producida por la obra pública debe ser atribuida al Estado que es el que realiza la obra, si el propie-

tario que en nada concurre para la obra (que genera la plusvalía), no es justo que se apropie de este específico beneficio. Por el contrario, la comunidad que costó la obra es la que debe quedarse con este provecho.

Ese beneficio debe ser de carácter subjetivo e individual, de no existir beneficio o, en su caso, de existir perjuicio por la construcción de la obra pública el tributo no es general. Por otra parte, la plusvalía de la propiedad es el límite del tributo, para cada contribuyente, así como el costo de la obra debe ser el límite de la recaudación por la contribución que se derrama.

Si no hay obra o plusvalía no existe contribución de mejora si sólo hay obra y no hay plusvalía no hay obligación tributaria; si sólo hay plusvalía, sin obra existe simplemente un impuesto de plusvalía.

El autor del hecho generador es la administración al realizar obras públicas.

El sujeto pasivo de la contribución de mejoras es el propietario del inmueble cuyo valor aumenta como consecuencia de la obra. (103)

IV.5.- LOS DERECHOS

(103) Cfr. Flores Zavala, Ernesto. Comentarios. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos, 1917-1985. pp. 373 a-381

Dino Jarach afirma que "un principio que es obvio y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado gravamen a aquéllos que reciben cierta - oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está a la base del precio, una contraprestación entre un -- servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificador que no hay en el precio, y que es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. Entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es - lo que ha dado lugar a un tributo que se llama tasa y que - en nuestro idioma habitualmente se denomina tasa "retributiva", donde la palabra retributiva -que en cierto modo está- de más, porque de por sí la tasa es retributiva- sirve para aclarar la naturaleza sustancial del tributo, o sea, el criterio por el cual determinado hecho es elevado a la categoría de supuesto legal de una obligación". (104)

IV.5.1.- SU DEFINICION

La fracción IV del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley

(104) Curso Superior de Derecho Tributario. Vol. I. 2a. Edit. Buenos Aires. 1957. pp. 180 y 181

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 por prestar servicios exclusivos del Estado.

"La tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal, y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado". (105)

Para Mario Pugliese los derechos corresponden "a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano". (106)

IV.5.2.- CARACTERISTICAS

La importancia de los derechos, como fuente de recursos para el Estado ocupa en todas las legislaciones, el segundo lugar en importancia como fuente de ingresos tributarios.

El Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es la misma en su intensidad que en tratándose de los ser

(105) Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Trad. Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid 1957. p. 22

(106) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. p. 189

vicios públicos generales y en vista de ello el usuario debe absorber el costo total del servicio. Los derechos presentan las siguientes características:

A) El servicio debe prestarse a petición del usuario.- Siempre que se esté en presencia de un servicio público que sea necesario para que los particulares exploten una determinada actividad o para que los propietarios o poseedores de ciertos bienes lo reciban y en el que la colectividad esté interesada en que sea precisamente el Estado y no los particulares el que preste el servicio, a fin de tener la seguridad de que se presta efectivamente bien, se estará haciendo referencia a un servicio general divisible.

Cuando el usuario provoca la prestación del servicio aludido éste adquirirá el carácter de particular o divisible.

B) El servicio debe prestarlo la administración activa de la Federación.- Si los derechos constituyen una figura jurídica tributaria y los tributos sólo pueden establecerse por el Estado Mexicano en su carácter de poder soberano, a fin de recaudar los recursos que basten a cubrir el presupuesto de su administración activa; resulta que para que a un particular se le exija el pago de una cantidad por concepto de derechos, es preciso que haya recibido un servicio, a través de una secretaría o departamento de Estado, y no por conducto de organismos públicos descentralizados o de empresas de participación estatal, en las que se ha delegado la prestación de un servicio público, por cuanto que los ingre-

sos que estos últimos perciben, no se destinan a cubrir los gastos públicos del Estado en general.

C) El cobro debe fundarse en una ley.- Sobre esta característica debe recordarse lo que se dijo al tratar el tema del impuesto. Independientemente de ello, cabe repetir que si el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto y los derechos son una contribución, hay que concluir que el Estado, para exigir el pago de una prestación tributaria, -- por un servicio administrativo, debe apoyarse en una ley expedida por el Congreso de la Unión.

D) El pago del precio es obligatorio.- El que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio, no implica que los derechos se pagan voluntariamente. En el momento en que el Estado presta un servicio particular, cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge a cargo de éste la obligación de pagarlo; en ese momento el particular -- coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal. El hecho de demandar un servicio, no impone la obligación de pagarlo; ésta surge hasta el instante en que él es satisfecho.

Por regla general el precio se paga en el momento en que se provoca el servicio; pero si éste no llegare a prestarse, el pagador tendrá derecho a la devolución de lo pagado, por no haber coincidido en definitiva en la situación prevista en la ley, para que surgiera la obligación.

El hecho de que el particular deba provocar la prestación del servicio, no significa que el pago del mismo sea voluntario, ya que si el Estado ejerce monopolio sobre el servicio y éste es esencial para el habitante, es imposible escapar de la obligación de pagar su costo o el precio que por él se exige.

E) La prestación debe ser proporcional y equitativa.- -
Conforme a lo previsto en las leyes, los derechos deben satisfacer los requisitos, del artículo 31, fracción IV, constitucional o sea, que la prestación debe guardar proporción con el costo del servicio. En caso contrario, si el precio es elevado en comparación con el costo del servicio, no hay proporcionalidad y equidad en aquél, ya que el Estado estará recuperando cantidades superiores al gasto, y si es a la inversa, o sea, que el precio que se exige por el servicio es sumamente bajo en comparación a su costo, se estará en presencia del pago no de un derecho o de una tasa, sino de un precio político. (107)

IV.6.- LOS ACCESORIOS

De conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y

(107) Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. pp. 115 a 120

la indemnización a que se refiere el antepenúltimo, a partir de las reformas de 1990, séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de ésta. 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 1º".

Se desprende de dicho precepto que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 en su séptimo párrafo son accesorios de las contribuciones.

Determinados de esta manera se procede a indentificarse uno por uno.

IV.6.1.- LOS RECARGOS

El Código Fiscal de la Federación de 1983 disponía en el primer párrafo del artículo 21 hasta el año de 1989, lo siguiente: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".

A partir de 1990 este artículo se adicionó en este párrafo, de la siguiente forma:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que de--

bió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además-deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".

La adición a este precepto consiste en la inclusión de una nueva figura jurídico-tributaria, "La Actualización" que siendo su estudio uno de los objetivos principales en este trabajo, el análisis respectivo se hará en el último capítulo del mismo, por ahora se centrará el estudio a identificar a los recargos exclusivamente, así pues, se desprende del precepto en comento que los recargos se causan "por falta del pago oportuno de las contribuciones".

A continuación se enumeran los dos tipos de recargos que regula el Código Fiscal de la Federación.

IV.6.1.1.- RECARGOS MORATORIOS

El propio artículo 21 del Código Fiscal de la Federación es el que los regula y conforme lo expuesto en el apartado que antecede, es la falta de pago de las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales lo que los causa.

Los recargos se pagan en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.

Con relación a la base para la determinación de la cantidad líquida a pagar por este concepto, el citado artículo establece lo siguiente; "Dichos recargos se calcularán aplicando el monto de las contribuciones actualizadas por -

el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada -- uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión".

La Ley de Ingresos de la Federación establece en su artículo 6°:

"En los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 1.5% mensual, sobre saldos insolutos, durante el año de 1991".

Por lo que en vista de lo anterior la tasa aplicable -- será del 2.25%.

Por otro lado, el multicitado artículo 21 en su subsiguiente párrafo establece lo siguiente:

"Los recargos se causarán hasta por cinco años y se -- calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo -- los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales".

En este párrafo se señala el período de causación de -- los recargos a cinco años refiriéndose con ello al término en que opera la prescripción fiscal o extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo y, por consiguiente, -- del accesorio que representa el recargo, se señala también--

que la aplicación de recargos se hará exclusivamente al crédito fiscal, sin afectar los accesorios, tales como, los propios recargos, la indemnización referida en el párrafo séptimo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Otros aspectos generales de la causación de recargos se prevén en los párrafos siguientes del precepto que se comenta, que a la letra dicen:

"En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado cuando no se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente".

Del estudio de lo anterior se desprende que siempre que exista un crédito fiscal pendiente de pago a cargo de un contribuyente, se causarán recargos por cada mes o fracción que transcurra y cuando el pago o la garantía resulten insuficientes se causarán o computarán según sea el caso, sobre la diferencia; no obstante en el último párrafo transcrito se -

da por hecho que la oficina recaudadora nunca cometerá errores en la determinación de recargos y se le faculta incluso a exigir el remanente de la cantidad que calcule siempre que el contribuyente determine una cantidad inferior a la calculada por dicha recaudadora. Es de considerarse la falta técnico-jurídica que tuvo el legislador, al establecer la norma, pues el párrafo relativo concede a la autoridad administrativa la facultad de establecer contribuciones con un simple cálculo, siendo esto conculcatorio de garantías.

Como aportación de este estudio, el párrafo cuestionado debía aparecer de la siguiente manera:

Quando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que conforme a derecho calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

IV.6.1.2.- LOS RECARGOS POR PAGO A PLAZOS

El propio artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en su parte relativa establece:

"Cuando el contribuyente pague en una sola exhibición el total de las contribuciones omitidas en forma espontánea, en los términos del artículo 73 de este Código, el importe de los recargos no excederá de los causados durante un año.- Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código por la --

parte diferida".

El artículo 73 del mismo ordenamiento legal prevee que "se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I.- La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales;

II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

Por lo que siempre que no concurren alguna de las dos hipótesis se tendrá el pago por hecho en forma espontánea y el importe de los recargos no excederá de los causados durante un año, y en su caso si se obtiene la autorización para el pago a plazos se estará también a lo dispuesto por el artículo 66 del mismo ordenamiento legal que prevee:

"Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de los meses en que se debieron haber pagado aquél en que se conceda la autorización. Cada parcialidad se actualizará desde esta última fecha hasta el mes en-

el que cada parcialidad se pague. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo - accesorios, actualizado, a la tasa que mediante ley fije - - anualmente el Congreso de la Unión. Dicho saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pago en parcialida-- des hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos- exigirán se garantice el interés fiscal en los términos del- reglamento de este Código.

Cesará la autorización para pagar a plazo en forma dife- rida o en parcialidades, cuando:

I.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del- interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II.- El contribuyente sea declarado en quiebra o solici- te su liquidación judicial.

III.- Derogada .

Cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fe-- cha o plazo fijado, el contribuyente estará obligado a pagar recargos al fisco federal por falta de pago oportuno, confor- me a lo establecido por el artículo 21 de este código, calcu- lados sobre la cantidad no pagada actualizada, debiendo cu-- brir además, los recargos que se causen conforme a la autori- zación concedida sobre el saldo actualizado, cuyo monto no - incluirá el importe de la parcialidad que causó los recargos conforme al artículo 21 de este código.

No procederá la autorización a que se refiere este artículo tratándose de contribuciones que deban pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron haberse pagado - en los últimos seis meses del año de calendario inmediato-anterior, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, de aquéllos a que se refieren los artículos 58, fracción II y 76, fracción I, de este Código, así como cuando - se cumpla con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de - carácter general.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la autorización a que se refiere este artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho párrafo, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación".

El precepto anterior refiere la aplicación del recargo a cantidades actualizadas, por lo que el análisis respectivo se hará en el capítulo correspondiente, y por lo demás, es pertinente señalar que la tasa de recargo será la señalada en el artículo 6° de la Ley de Ingresos de la Federación y que es el 1.5% mensual sobre saldos insolutos, durante el año de 1991; para la autorización del pago a plazo, la solicitud se presentará conforme a la sección segunda del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"Art. 59.- Para los efectos de la autorización del pa-

go a plazo a que se refiere el artículo 66 del Código, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad administradora-correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita.

Cuando el contribuyente solicite autorización en los términos de este artículo, en tanto se resuelve su solicitud, deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treinta y seis partes, considerando, inclusive, los recargos causados conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del Código, hasta la fecha en que se resuelve la solicitud respectiva; cuando dicha solicitud sea para cubrir parcialidades menores a treinta y seis meses, los pagos que deberá hacer mensualmente el contribuyente se efectuarán en proporción a lo solicitado. A más tardar el día hábil siguiente a la fecha en que se presente la solicitud respectiva, deberá efectuarse el pago de la primera parcialidad.

Cuando el contribuyente deje de pagar o pague fuera de plazo cualquiera de las parcialidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerará, por ese solo hecho, que ha desistido de su solicitud, debiendo cubrirse el saldo insoluto con recargos a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, los que se causarán a la tasa prevista en el artículo 21 del Código".

IV.6.2.- LAS MULTAS O SANCIONES

La aplicación de multas o cualquier otro tipo de sancio- nes supone la idea de existencia de una infracción a la ley- tributaria.

La finalidad que se busca con la aplicación de sancio- nes, es que el causante cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regulari- dad de los servicios públicos o de las necesidades sociales- que están a cargo del Estado.

La infracción fiscal es definida por López Velarde: "co- mo todo acto u omisión de un particular que trae como conse- cuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efec- tuar lo que la misma prohíbe". (108)

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación esta- blece:

"Art. 70.- La aplicación de las multas, por infraccio- nes 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 judiciales cuando se incurra en responsabilidad- penal.

El monto de las multas que este capítulo establece en - cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se

(108) Cfr. López Velarde, Guillermo. Jurisprudencia de- la Suprema Corte de Justicia de la Nación. I.E. Y V. México- 1060. I Vol. p. 323

actualizará en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre con el factor que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del penúltimo mes del calendario anterior al de la fecha para la cual se efectúa la actualización, entre el citado índice correspondiente al quinto mes inmediato anterior al de esa fecha. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público calculará para las infracciones correspondientes, las cantidades que resulten de las operaciones anteriores y las publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Las cantidades que resulten en los términos de este artículo, se ajustarán de conformidad con la siguiente:

TABLA

CANTIDADES	UNIDAD DE AJUSTE
Desde \$1.01	Hasta \$500.00 a decenas de pesos
Desde \$500.01	Hasta \$1,000.00 a medias centenas de pesos
Desde \$1,000.01	Hasta \$10,000.00 a centenas de pesos
Desde \$10,000.01	En adelante, a miles de pesos

Para efectuar el ajuste a que se refiere la tabla de este capítulo, las cantidades se aumentarán o disminuirán, se

gún sea el caso, a la unidad de ajuste más próxima; cuando la cantidad se encuentre a la misma distancia de dos unidades de ajuste se hará a la más baja.

Las multas que este capítulo establece en cantidades de terminadas o entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que se denominan contribuyentes menores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cantidades se considerarán reducidas en un 50% de dichos montos".

De este precepto se desprende que las infracciones a las leyes fiscales traen consigo sanciones administrativas y/o penales.

En lo relativo al monto de las multas, el precepto en comento dispone que el monto de éstas será actualizado en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre, esta situación será objeto de análisis de causación de las multas sin soslayar que la no imposición de las mismas, tendrá lugar siempre que el contribuyente cumpla en forma espontánea fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito; así como hacer mención de que el Código Fiscal de la Federación concede a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultades discrecionales para condonar multas. Y, por último, que las resoluciones de la autoridad fiscal que impongan multas a los contribuyentes deberán estar fundadas y motivadas conforme al artículo 75 y de-

más aplicables del Código de la materia.

IV.6.3.- LOS GASTOS DE EJECUCION

Se generan cuando el Estado emplea el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo algún crédito a su favor. Durante este procedimiento, el Estado realiza una serie de erogaciones, provocadas por el incumplimiento o la mora del contribuyente, que le causan un menoscabo en su patrimonio (daño).

Los gastos de ejecución están previstos en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

"Art. 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 12% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I.- Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este código.

II.- Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II, y 141, fracción V, de este Código.

III.- Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a una vez el salario mínimo general

diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de la cantidad equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso, deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II, y 141, fracción V, de este Código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos o, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución".

Los artículos 72, 73 y 74 del Reglamento del Código Fis

cal de la Federación regulan la forma en que debe hacerse el pago de los gastos de ejecución; a su vez el artículo 74-A - prevee que no se cobrarán los gastos de ejecución cuando los créditos fiscales hayan quedado insubsistentes mediante resolución o sentencia definitiva dictada por autoridad competente.

IV.6.4.- LA INDEMNIZACION A QUE SE REFIERE EL SEPTIMO -
PARRAFO DEL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE -
LA FEDERACION.

La indemnización a que se refiere el "antepenúltimo" párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación (a partir de las reformas de 1990 antepenúltimo o séptimo párrafo).

El citado precepto legal establece: "El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y, en su caso, los recargos se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediese".

Precisamente la indemnización relativa al párrafo en cuestión, constituye a su vez una sanción al contribuyente con el objeto de inhibir este tipo de conductas que conducen

al Estado a realizar erogaciones extraordinarias en el cobro de las contribuciones.

CAPITULO V

EL CREDITO FISCAL Y SU ENTORNO JURIDICO

V.1.- LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

V.2.- EL PRESUPUESTO DE HECHO Y EL HECHO GENERADOR DE LAS CONTRIBUCIONES

V.2.1.- EL HECHO TRIBUTARIO Y EL HECHO IMPONIBLE

V.2.2.- EL HECHO GENERADOR

V.2.3.- LA SUBSUNCION

V.2.4.- ASPECTOS RELEVANTES DEL HECHO IMPONIBLE

V.2.4.1.- EL ASPECTO LEGAL

V.2.4.2.- EL ASPECTO PERSONAL

V.2.4.3.- EL ASPECTO MATERIAL O FACTICO

V.2.4.4.- EL ASPECTO TEMPORAL

V.2.4.5.- EL ASPECTO ESPACIAL

V.3.- NACIMIENTO, DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES

V.3.1.- NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL

V.3.2.- DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

V.3.2.1.- LA AUTODETERMINACION O DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA O POR EL DEUDO AJENO

V.3.2.2.- DETERMINACION POR LA AUTORIDAD FISCAL EN USO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACION

V.3.3.- EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL

V.4.- GARANTIAS DEL CREDITO FISCAL

V.4.1.- CREDITOS PREFERENTES A LOS FISCALES

V.4.2.- PRIVILEGIO DEL CREDITO FISCAL EN EL CODIGO CIVIL

V.4.3.- FORMAS PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

A efecto de presentar de manera clara y concisa las etapas en que se desarrolla el crédito fiscal y para dar secuencia lógica al análisis relativo, se tratará en forma preliminar en el presente capítulo el estudio relativo a las relaciones jurídico-tributarias y a los presupuestos de hecho y el hecho generador de las contribuciones, lo cual aportará mayor precisión en los conceptos concernientes al nacimiento, determinación y exigibilidad de los créditos fiscales.

Si bien es cierto que el objetivo de este tratado es el de analizar las contribuciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, también resulta que para desahogarlo en su totalidad hace necesario incluir este capítulo que dará proyección al siguiente en el que se determinará con una aplicación diligente de lo tratado, la procedencia de lo estatuido en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación vigente desde 1990 y sus disposiciones conexas.

V.1.- LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

La relación jurídico-tributaria emerge precisamente de la obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; Giuliani Fonrouge sostiene que: -- "El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie lo que ha inducido a una parte de la doctrina a considerar esa obligación como el centro del derecho tributario, relegando-

a segundo plano exigencias que reconocen el mismo origen. -- Hay situaciones, en efecto, en que el legislador impone al contribuyente y aún a terceras personas el cumplimiento de múltiples actos o abstenciones tendientes a asegurar y facilitar la determinación y recaudación de los tributos, motivando discrepancias en la apreciación de sus vínculos con la obligación de pagar". (109)

Por otro lado, también señala que "para algunos estudiosos el concepto de obligación tributaria engloba todas las que surgen en las relaciones fiscales Estado-particulares, pero que para otros tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones exigidas por la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: la relación jurídico-tributaria (rapporto giurídico d'imposta), de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquélla una especie". (110)

Gran debate ha suscitado la naturaleza de la relación jurídico-tributaria sustantiva; algunos tratadistas, tales como Gianini, Pugliese y Flores Zavala atribuyen a ésta un carácter complejo y único definiéndola en forma similar como aquélla cuyo objeto es satisfacer la obligación tributaria de pagar o dar una prestación pecuniaria, por parte del sujeto pasivo de la relación, y el correspondiente derecho a exi

(109) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. - Vol. 1. p. 367

(110) Giuliano Fonrouge, Carlos M. Op. cit. Vol. 1. p. 367

gir una suma determinada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos del ordenamiento jurídico de la contribución, por el sujeto activo. Así como el satisfacer obligaciones accesorias a cargo del sujeto pasivo o de terceros extraños a la relación, de hacer, no hacer y de tolerar o soportar.

Sin embargo, en este trabajo se considera acertada la tesis contraria relativa a la naturaleza simple y plural de las relaciones jurídico-tributarias que sostiene Dino Jarach y que medularmente señala: "Existe una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes -como pagar el tributo- y otras de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la administración para facilitar o cooperar con las tareas del organismo administrativo, encargado de la recaudación fiscal. Mezclar todo esto en una única relación jurídica de carácter complejo, significaría ignorar la característica fundamental del estudio científico, que consiste, ante todo, en el análisis con que se adquiere el conocimiento de las instituciones, y luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza de conjunto". (111)

Del argumento transcrito se deduce lo siguiente:

a) La relación tributaria sustantiva principal, la cual tiene como contenido el pago del tributo, tiene como presu-

(111) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. p. 441

puesto de hecho, la realización del hecho imponible, mientras que las relaciones sustantivas de naturaleza accesoria tienen otros supuestos de hecho, verbigracia, la mora para el pago de recargos moratorios u otras circunstancias para la obligación de constitución de garantía; la comisión de la infracción para el pago de la multa, etc.

b) Las relaciones de carácter formal o administrativo cuyo contenido pueden ser prestaciones de hacer, de no hacer, de tolerar o soportar, no derivan directamente de la ley -como es el caso de la relación sustantiva principal-, sino algunas veces de manifestaciones de voluntad de la autoridad administrativa, o sea de órdenes emanadas en ejercicio de una actividad discrecional.

c) Las relaciones de carácter formal no son siempre relaciones jurídicas con la igualdad de posición jurídica entre los sujetos, sino relaciones de poder y sumisión. Las normas que dictan los límites de la actividad discrecional no tienen por destinatarios los sujetos obligados sino la administración. Además de que el presupuesto de hecho no está necesariamente vinculado a la existencia de la relación tributaria sustantiva, verbigracia, los sujetos obligados no son necesariamente contribuyentes o responsables del tributo, pudiendo ser los terceros.

d) No existe una identidad de sujetos en la relación sustantiva y en las demás, porque la relación que tiene como objeto la prestación del tributo tiene siempre como - -

sujetos; por un lado el sujeto activo titular del crédito fiscal y, por el otro, los contribuyentes y responsables, obligados al pago de esa prestación. Pero los que deben soportar verificaciones, inspecciones que están obligados a formar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo; en muchos casos se tienen que presentar declaraciones sin ser contribuyente.

e) Deben distinguirse diversas categorías de relaciones jurídico-tributarias:

- La relación sustantiva principal
- La relación sustantiva de reembolso
- Las relaciones sustantivas accesorias
- Las relaciones de carácter formal
- Las relaciones de Derecho Procesal y de Derecho Penal.(112)

V.2.- EL PRESUPUESTO DE HECHO Y EL HECHO GENERADOR DE LAS CONTRIBUCIONES

Para identificar el nacimiento del crédito fiscal es muy importante puntualizar previamente en la estructura de la norma jurídico-tributaria.

Como ya se ha mencionado en el desarrollo de este trabajo, la norma jurídico-tributaria está constituida de los siguientes elementos esenciales: objeto, sujeto, base tasa o

(112) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. pp. 441 y 442

tarifa, cuya consistencia también ha sido explicada ya, y -- bien, señalados los elementos que la conforman, a continua-- ción se procederá a la enunciación en lo que se refiere a la estructura de dicha norma.

En su generalidad las normas legales se componen de tres elementos:

- 1.- Hipótesis o presupuesto
- 2.- Un mandato
- 3.- Una sanción

La hipótesis es un concepto, una entidad ideal o una si tuación jurídica determinada. A esa hipótesis sigue un man-- dato y para el caso de incumplimiento una sanción.

En el Derecho Tributario tiene particular importancia - la hipótesis o presupuesto, al respecto Geraldo Ataliba en - su obra Hipotese de Incidencia Tributaria, señala: "En la hi pótesis se concentran las cuestiones más tormentosas y com-- plejas. Frente a cada problema, la disección de las hipóte-- sis es la que desafía al jurista. Reconocer las cosas y per sonas calificadas, descubrir las imputaciones y sus efectos, contenidos en la ley, interrelacionan las normas, ahí está - la grande y difícil tarea del hermeneuta, en cada caso con-- creto. En tanto que no ocurra el hecho descrito en la hipóte-- sis, el mandato queda en suspenso, no incidiendo. Su inci-- dencia es condicionada a la realización de la hipótesis".(113)

(113) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 393

Por lo expuesto es comprensible la preeminencia de la hipótesis o presupuesto de hecho, en el Derecho Tributario y en vista de ello se procede al desahogo del análisis relativo que resulta preponderante también en el objetivo que este trabajo pretende alcanzar.

V.2.1.- EL HECHO TRIBUTARIO Y EL HECHO IMPONIBLE

El primer párrafo del dispositivo 6° del Código Fiscal de la Federación instituye que:

"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". Es decir, que el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas.

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: presupuesto *fattispecie* (italiano), *tabtestand* (alemán) hecho imponible, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria (en portugués: hipótese de *in*cidencia tributaria).

En este trabajo se han adoptado los términos imponible y hecho tributario, dada la especificidad que tiene la primera connotación con los impuestos y la segunda con todas las demás contribuciones.

Al respecto, Araujo Falcao en su obra "El Hecho Gene-

rador de la Obligación Tributaria" afirma que: "Presupuesto es el hecho o conjunto de hechos o el Estado de hecho, al -- cual el legista vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo". Y señala como elementos de definición los siguientes:

a) Su provisión en la ley.

b) La circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el Derecho Tributario.

c) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación -- ex-lege de pagar determinado tributo". (114)

Dicho pues, lo anterior, es posible afirmar que el hecho imponible y el hecho tributario, pueden definirse como -- la situación jurídica o de hecho establecida en la norma, cuya realización sustantiva por el sujeto pasivo de la relación jurídica principal implica el nacimiento de la obligación tributaria.

La más importante de las hipótesis de incidencia, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva principal -- que constituye el pago del tributo.

No obstante lo recientemente afirmado, existen otras hipótesis o presupuestos que dan lugar al nacimiento de otras

(114) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 394

obligaciones también pecuniarias, pero accesorias, a la principal, tales como el pago de lo indebido, intereses moratorios, garantía del interés fiscal, etc., cada una de esas -- obligaciones corresponde a hipótesis de incidencia o hechos tributarios distintos e independientes.

También puede decirse que existen hipótesis o presupuestos de hecho para el nacimiento de las obligaciones tributarias formales cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar; cabe aclarar que algunas hipótesis suponen únicamente la realización directa e inmediata del presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio entre ley y la obligación que es una orden o acuerdo de autoridad.

Antonio Berili en su obra, "Principios de Derecho Tributario" define el hecho imponible como "el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos" y propone las siguientes tesis:

A) Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.

B) Que el hecho comprende todos y sólo los elementos -- necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto lo que hace:

a) Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce.

b) Que no es posible una distinción entre los diversos-

elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, no es posible determinar en que relación de causalidad se encuentran respecto a los efectos.

C) Que dos hechos imponibles específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterizador a un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho. Normalmente se da con frecuencia el fenómeno de que un hecho generador sea, a su vez, parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar un hecho distinto". (115)

V.2.2.- EL HECHO GENERADOR

Atendiendo a lo previsto en el primer párrafo del dispositivo 6° del Código Fiscal de la Federación, "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".

Es aquella "realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", a la que se refiere el legislador en el precepto, la que constituye el "hecho

(115) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 398

generador", así pues, el presupuesto de hecho, necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero a un determinado ente público.

Gerardo Ataliba en su obra "Hipótesis de Incidencia Tributaria" señala que: "El hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria". (116)

Gran importancia tiene el hecho generador para fijar aspectos relevantes en las relaciones jurídico-tributarias, tales como:

- a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) La determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.
- c) Fijación de los casos de sujeción, no sujeción y exención.
- d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria, base en el cálculo, exenciones, etc.

(116) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p. 396

V.2.3.- LA SUBSUNCION

Constituye un requisito establecido por el principio de legalidad que impera en el Derecho Tributario y que prohíbe la integración y la interpretación analógica que conducirían a considerar como hechos generadores a algunos hechos que no se adecuarían o subsumirían rigurosamente en la hipótesis legal. Es decir, la subsunción se refiere al fenómeno de que el hecho real se configure rigurosamente a la previsión hipotética de la ley, en este sentido, el hecho generador es el hecho concreto y real a que se refiere el aserto anterior.

V.2.4.- ASPECTOS RELEVANTES DEL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es un todo lógico, unitario e inescindible como hipótesis normativa que puede ser estudiado desde varios puntos de vista que sin ser éste el objeto medular del presente trabajo, únicamente quedarán señalados en forma general, pues el hecho imponible presenta los siguientes aspectos:

V.2.4.1.- EL ASPECTO LEGAL

Consagrado el principio de legalidad en materia tributaria por la fracción IV del artículo 31 constitucional, es posible afirmar que un elemento del presupuesto de hecho consiste en que debe estar expresamente establecido en la norma jurídico-tributaria que tenga carácter de ley formal y materialmente. No obstante, este principio no se limita exclusivamente a que el hecho imponible esté definido en la ley, si

no también que en ella estén determinados, además los sujetos, el objeto, la base, la tasa y la tarifa; a contrario sensu se puede interpretar que sin la previsión o definición en la ley no se configurará el hecho generador. (117)

V.2.4.2.- EL ASPECTO PERSONAL

Este determina los sujetos de la obligación tributaria- que el hecho generador hará nacer, consiste en una conexión- entre el núcleo del hecho imponible y dos personas, que se- rán erigidas en virtud del hecho generador y por fuerza de - la ley, en sujetos de la obligación.

Generalmente, el sujeto activo de la relación tributa- ria es designado explícitamente por el legislador; sin embar- go, también ocurre que dicha designación se haga implícita- mente, y para el caso el sujeto activo será el ente jurídico político que en uso de su potestad tributaria haya creado el tributo. El aserto anterior opera tratándose de impuestos; y tratándose de otras contribuciones, tales como las aportacio- nes de seguridad social, el sujeto activo será el órgano des- centralizado de la administración que tenga a su cargo la se- guridad social del contribuyente, conforme al régimen labo- ral que le corresponda; en lo relativo a los derechos el su- jeto activo será la persona jurídica que presta el servicio; y con referencia a las contribuciones de mejoras corresponde

(117) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibid. p 403

ese carácter al ente político que realiza la obra.

En lo relativo al sujeto pasivo, precisamente es el hecho imponible el que establece esa cualidad a los gobernados, de conformidad con el aspecto material del tributo en el que quedarán señalados los sujetos pasivos de cada contribución que específicamente incidan con la hipótesis normativa. (118)

V.2.4.3.- EL ASPECTO MATERIAL O FACTICO

Es preciso distinguir los diversos tributos y crear varias categorías, puesto que la norma tributaria no considera la naturaleza del hecho imponible para hacer una clasificación, siendo que el presupuesto objetivo del tributo puede recaer en una cosa, un acto, un hecho o una simple cualidad, diversos tratadistas han agrupado los supuestos previsibles más importantes del aspecto material del hecho imponible en los siguientes:

- a) La percepción de un ingreso o de una renta.
- b) La propiedad o posesión de un bien.
- c) Un acto o negocio jurídico
- d) El consumo de un bien o servicio.
- e) La producción de determinados bienes y servicios.
- f) El desarrollo de una determinada actividad.
- g) Ciertos hechos materiales.

(118) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p.404

h) La nacionalización de las mercancías extranjeras, (impor-
tación. (119)

V.2.4.4.- EL ASPECTO TEMPORAL

Constituye el aspecto temporal del hecho imponible el -
momento en que debe reputarse consumado el hecho generador.
El tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los
problemas que el presupuesto plantea y en particular los si
guientes:

- 1.- Estructura temporal del hecho imponible.
- 2.- El momento del nacimiento de la obligación tributaria.
- 3.- El momento de exigibilidad de la prestación tributaria.
- 4.- La ley aplicable para la determinación del origen de la
obligación.

En cuanto a su estructura temporal, los hechos imponi-
bles pueden clasificarse en: a) instantáneos y b) periódicos
o conjuntivos. (120)

V.2.4.5.- EL ASPECTO ESPACIAL

Es la indicación de circunstancias de lugar contenida -
explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia, -
relevantes para la configuración del hecho generador.

Los hechos imposables tienen un aspecto o dimensión es-

(119) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. pp. -
405 y ss.

(120) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. pp. -
410 y ss.

pacial, es decir, que se realizan en un determinado territorio por lo que resulta trascendental para determinar la existencia de un crédito fiscal a favor del ente público el precisar que el hecho generador se haya verificado en el ámbito espacial en que ejerce su soberanía. (121)

V.3.- NACIMIENTO, DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES.

El precepto 6° del Código Fiscal de la Federación establece:

"Las contribuciones se causan conformen se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

(121) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. pp. 413 y 414

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de -- disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de -- contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar-- las, las enterarán a más tardar el día 11 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría-

de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio."

Es precisamente al estudio de este precepto en lo relativo al nacimiento, determinación y exigibilidad de las contribuciones, a lo que se avocará este análisis, siguiendo cada una de las etapas en la transformación de la obligación jurídico-tributaria, en un crédito determinado y exigible.

V.3.1.- NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL

Este halla su fundamento en el precepto transcrito en su primer párrafo y en lo expuesto en el tema anterior, relativo al presupuesto de hecho y el hecho generador que a manera de recordatorio solamente se hará una enunciación breve.

"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".

El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico en forma exactamente coin

cidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero a un determinado ente público.

Hecha esta enunciación y al respecto Ernesto Flores Zavala señala que: "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia de crédito." (122)

De lo anterior es posible considerar el momento en que nace el crédito fiscal en la causación de cada una de las contribuciones que regula el Código Fiscal de la Federación.

En primer término los impuestos, al parecer éstos no presentan problema alguno, pues los créditos fiscales por este concepto nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como presupuesto.

En cuanto a los derechos, el crédito fiscal nace en el momento en que se recibe el servicio administrativo.

La costumbre y en ocasiones la propia ley han propiciado el pago del servicio previamente, precisamente en el momento en que se solicita dicho servicio; tal entrega debe considerarse como garantía que el fisco exige a su favor y que al momento de realizarse el servicio aplica en pago del

(122) Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. -
Vol. 1. p. 35

crédito fiscal originado.

En cuanto a las aportaciones de seguridad social es el artículo 12 de la Ley del Seguro Social el que indica los presupuestos de hecho que han de realizarse para dar nacimiento al crédito fiscal por este concepto, siendo éstos, la vinculación de una persona a otra por una relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen.

Con relación a las contribuciones de mejoras, no existen disposiciones generales aplicables, sin embargo, conforme al criterio sustentado por el máximo Tribunal de la Nación, teniendo a la vista el artículo 307 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, así como la Ley de Planificación y Urbanización de Nuevo León con estas palabras: "El impuesto nace en el momento en que la ley entre en vigor, toda vez que estima que ciertamente la circunstancia de que las obras de ampliación no se hayan llevado a cabo materialmente al ejercitarse la acción de amparo, no significa que no haya nacido el impuesto que por ellas se cobra, pues su existencia se determina, no por la realización material de las obras, sino por disposición de la ley que manda que se lleven a efecto". (123)

Por lo que puede decirse que los créditos fiscales por este concepto nacen en el momento en que la autoridad compe

(123) Semanario Judicial de la Federación, VII Epoca. - Vol. XXXI. A.R. 4326/70, Consuelo Sepúlveda de Madrigal. -- 6-VII-71

tente ordena la realización de la obra, los momentos de liquidación y pago, obviamente son posteriores y pueden producirse antes de que la obra concluya.

V.3.2.- LA DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

Para la moderna escuela alemana, representada por Blumenstein, la determinación del crédito fiscal corresponde a un aspecto puramente formal del derecho tributario. El crédito mismo ha nacido en el momento en que se efectúa el hecho jurídico que de acuerdo con la ley da lugar a su nacimiento. La posterior actividad de la administración financiera para comprobar la existencia del hecho y para medir el tributo, es según la doctrina moderna alemana, algo que no tiene importancia esencial, porque de él no deriva el nacimiento -- del crédito. (124)

De lo anterior es posible puntualizar que el nacimiento del crédito fiscal nace en el momento en que se realizan -- los hechos que condicionan la aplicación de la ley fiscal, -- no obstante la actividad para comprobar la existencia del -- hecho y para medir el tributo, contrariamente a lo afirmado por Blumenstein, reviste gran importancia, pues de no observarse esta actividad --¿cómo podría conocerse el monto del -- crédito fiscal? En apoyo de esta afirmación está el crite-

(124) Cfr. Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financie
ry Derecho Tributario. pp. 131 y 132

rio sustentado por el Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa en el precedente relativo al amparo directo 176/82, resuelto por unanimidad de votos que a la letra dice:

"DETERMINACION, CONCEPTO DE LA, ARTICULOS 80 Y 83 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967. Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la Federación de 1967, también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos; se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exte-

rioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, - cumpliendo además, la función de reconocimiento formal de - una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva al cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada "visita domiciliaria". (125)

La doble acción de la autoridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación -- del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, constituye en la teoría italiana el "ACCERTAMENTO", - para indicar el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación.

"No es posible dividir para dar un ejemplo de evidencia inmediata, el estudio del momento característico de la formación de la obligación tributaria (nacimiento de la obligación) que pertenece al derecho material, del estudio de la

(125) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación - 1917-1985. Tribunales Colegiados. A.D. 176/82. Primer Circuito.

institución del accertamiento, la cual sin duda alguna pertenece al derecho formal y procesal, por lo menos en su mayor parte. La vida de la relación del impuesto se inicia con el acto de la promulgación de la ley impositiva, pero se integra a través de una larga serie de actos jurídicos que pertenecen al Derecho Tributario material, formal y procesal, que pasan del accertamiento hasta el cobro". (126)

El propio artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, transcrito con anterioridad, distingue dos clases de determinación:

A.- La autodeterminación por el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente, al establecer: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

B.- Determinación por la autoridad fiscal con la colaboración del sujeto pasivo o contribuyente al estatuir en el cuarto párrafo del citado precepto: "Si las autoridades fiscales les deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación".

Por otra parte, el precepto 42 del Código Fiscal de la Federación, concede a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, facultades para rectificar declaraciones; requerir

(126) Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Fondo de Cultura Económica. Traducc. Esp. México 1977. p. 236

a los contribuyentes a proporcionar documentación, practicar visitas domiciliarias, revisar dictámenes sobre estados financieros formulados por contadores públicos; practicar y ordenar avalúos; recabar informes de los funcionarios públicos. Lo anterior a efecto de determinar créditos fiscales omitidos o no declarados, además de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y para comprobar la comisión de delitos fiscales.

Es obvio que de las facultades citadas se desprende - otra forma de determinación: que es la determinación por la autoridad fiscal que invariablemente se hará con los datos que aporte el contribuyente o terceras personas.

A continuación se procede al examen de cada una de las formas señaladas.

V.3.2.1.- LA AUTODETERMINACION O DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA O POR EL DEUDO AJENO.

La determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo hace responsable por su contenido sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa.

En el procedimiento de la determinación por el sujeto pasivo tiene una particular relevancia la declaración que a continuación se analizará:

La declaración puede definirse como el acto jurídico --

que realiza el sujeto pasivo de la relación tributaria por medio de la cual comunica a la autoridad administrativa, la producción de un hecho generador de un crédito fiscal mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos además de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso de que la mencionada autoridad, reconozca como válida dicha declaración.

Gran controversia ha suscitado el hecho de que algunos tratadistas, hayan pretendido asimilar la declaración a una confesión extrajudicial, en cuanto a que los datos o información que proporciona el declarante, puedan ser usados en su contra por la autoridad administrativa. (127)

No obstante la declaración y la confesión extrajudicial presentan diferencias sustanciales, a saber:

a).- La confesión es un acto voluntario que requiere el "animus confidenti"; la declaración, en cambio, es un acto obligatorio.

b).- Confesión es, por principio general "contra se"; - la declaración, es por el contrario, un acto "pro se", en cuanto a que el declarante afirma veracidad en ella y pretende que sea reconocida por la autoridad.

c) La confesión opera en el ámbito procesal, en ella no

(127) Veanse Cortina Gutiérrez, Alfonso. Op. cit. pp.135 y ss.

De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. p.549 y ss.

es, concebible el error; la declaración opera en el ámbito administrativo y admite tanto el error de hecho como el error de derecho y las consecuentes rectificaciones.

d) La confesión tiene el carácter de probanza; la declaración tiene carácter obligatorio y sólo puede convertirse en prueba en un momento o etapa posterior durante el procedimiento contencioso administrativo.

e) El objeto de la confesión es un hecho propio del confesante; el objeto de la declaración es hacer valuaciones sobre elementos objetivos.

f) La función de la confesión es constituir una prueba plena; en la declaración es comunicar a la administración fiscal que una obligación tributaria ha nacido.

Los obligados a presentar declaraciones de acuerdo con lo establecido por el multicitado dispositivo 6° del Código Fiscal de la Federación, son: los propios contribuyentes, los retenedores y los recaudadores conforme a las leyes fiscales. Y los plazos para presentarlas los señalan las disposiciones respectivas, a falta de éstas se enterarán a más tardar el día 11 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o recaudación, respectivamente, si las contribuciones son periódicas; en otros casos se enteran dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

V.3.2.2.- DETERMINACION POR LA AUTORIDAD FISCAL EN USO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACION.

Como ha sido mencionado, es el precepto 42 del Código Fiscal de la Federación el que concede facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas a los créditos fiscales, y proporcionar información a otras autoridades para realizar una serie de actos que se producen y que concluyen en el acto de determinación.

Este es un procedimiento administrativo cuyo propósito es el de determinar el crédito tributario en una cantidad absolutamente precisa, que pueda ser requerida de pago por la administración al sujeto pasivo por adeudo propio y a los por deudo ajeno.

En el procedimiento intervienen como partes la administración, los sujetos pasivos y en algunos casos pueden tener participación terceros, que nunca podrán llegar a ser deudores del tributo.

La ley debe ser siempre la medida exacta de las pretensiones de la administración fiscal, que no deben disminuir ni exceder el derecho que aquélla le otorga como acreedora; por su parte, el contribuyente tiene el derecho de cuidar que esta situación se cumpla.

Normalmente el procedimiento de determinación inicia mediante la declaración del contribuyente, sin embargo, la declaración no es necesaria en el sentido de que aun cuando la ley llegare a exigir como deber del contribuyente, su-

omisión no impide que la autoridad administrativa constate la existencia del hecho generador y se allegue de la información necesaria para hacer la determinación.

La carga de la prueba en el procedimiento de determinación recae en el sujeto pasivo de la relación tributaria, - dado que éste debe cumplir con ciertas obligaciones formales de hacer, no obstante, las resoluciones que emitan las autoridades administrativas en conclusión a dicho procedimiento no deben ser caprichosos, pues deben probarse debidamente, confirmándose con ello una carga probatoria también para éstas, basada en sus facultades de investigación.

En el procedimiento de determinación pueden utilizarse diversos medios de prueba, de entre los más comunes pueden mencionarse: la declaración, informes, cuestionarios, comparecencias, proporción de documentos, documentos públicos, - documentos privados, libros de contabilidad, visitas domiciliarias, inspecciones y auditorías, peritajes, presunciones "iuris tantum" y "iuris et iure". (128)

Dos modalidades presenta la determinación mediante éste procedimiento administrativo, a saber:

A).- Determinación sobre base cierta.- Esta modalidad tiene lugar "... cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de -

(128) Véanse Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ibidem. pp. 131 y ss. y De la Garza, Sergio Francisco. Ibidem. pp. 699 yss.

hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, es decir, cuando la administración conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o responsable o de terceros o bien por acción directa de la administración, por supuesto, deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presuntiva". (129)

B).- Determinación sobre base presunta o estimativa.- Es preciso indicar que esta modalidad es excepcional, puesto que existen ocasiones en que no es posible para la administración hacer la determinación sobre base cierta, por razón de que el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar datos, documentos o libros que los apoyen, presentándose entonces la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva basada en presunciones.

V.3.3.- EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL

La obligación tributaria, como se ha estudiado tiene varios momentos que son clave para su estudio; el primero, se da en el nacimiento u origen del crédito fiscal, al realizarse el presupuesto de hecho, previsto en la norma tributaria; el segundo se verifica al hacer la determinación correspon-

(129) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, p. 239

diente en cantidad líquida; y el tercero resulta cuando dicho crédito fiscal se hace exigible, es decir, cuando el ente público, titular del crédito esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación.

El multicitado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, en su parte relativa establece:

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 11 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación".

Es entonces que, vencido el plazo y no pagado el crédito se convierte en exigible, y se presenta el caso de que la administración fiscal procede a hacerlo efectivo por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

V.4.- GARANTIAS DEL CREDITO FISCAL.

La necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los tributos, a fin de no entorpecer la actividad del Estado, - ha hecho que los diversos sistemas jurídicos se preocupen - por rodear al crédito fiscal de garantías para asegurar su adecuado cumplimiento.

Es por ello que la doctrina es unánime en denominar el derecho del crédito fiscal a favor del Estado, como un crédito "privilegiado", debido a que existen normas que, además de facilitar su recaudación, le atribuyen una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones.

Los privilegios o garantías que tiene el crédito fiscal tienen su fundamento en la naturaleza pública y especial de la obligación que tutela, diferente en esencia de las obligaciones de derecho privado y situado en un plano distinto de éstas, ya que de los privilegios civiles regulan conflictos entre intereses privados, y en el derecho tributario el conflicto se plantea entre uno o varios intereses privados y el interés público.

Y es la prelación otorgada al Estado en concurrencia -- con otras categorías de acreedores, sobre los bienes del -- deudor.

V.4.1.- CREDITOS PREFERENTES A LOS FISCALES.

Resulta de suma importancia señalar cuales son los créditos que tienen preferencia de pago sobre los fiscales. De conformidad al artículo 149 del Código Fiscal de la Federa-

ción, como regla general, el fisco federal tiene preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir. Esta regla general tiene las siguientes excepciones:

1) Los adeudos garantizados con prenda o hipoteca.- Para que esta excepción sea aplicable, es indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda. Debe mencionarse que la gran mayoría de los créditos que se encuentran garantizados con prenda no participan de esta excepción, ya que son raras las garantías prendarias que se inscriben en el registro público.

2) Los alimentos.- Para que opere esta excepción es indispensable que la demanda por adeudo de alimentos se haya presentado ante las autoridades competentes antes de que surta efectos la notificación fiscal.

3) Los salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

Por otra parte, en el párrafo tercero del artículo que se comenta, se establece que la vigencia y exigibilidad del crédito, cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacer valer el recurso administrativo.

Asimismo, en el último párrafo de este artículo, se establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los-

juicios universales. Cuando se inicie el juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En íntima relación con el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, están los siguientes preceptos:

1.- Artículo 123, apartado A, fracción XXIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

"Los créditos en favor de los trabajadores por salario o sueldos devengados en el último año, y por indemnizaciones, tendrán preferencia sobre cualquiera otros en los casos de concurso o de quiebra".

2.- Artículo 113 de la Ley Federal del Trabajo:

"Los salarios devengados en el último año y las indemnizaciones debidas a los trabajadores son preferentes sobre cualquier otro crédito, incluidos los que disfruten de garantía real, los fiscales y los a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, sobre todos los bienes del patrón".

3.- Artículos 2861, 2940, así como los artículos 2980 y 2995 del Código Civil:

Artículo 2861.- "Cuando la cosa dada en prenda sea un título de crédito que legalmente deba constar en el Registro Público, no surtirá efecto contra tercero el derecho de prenda sino desde que se inscriba en el Registro".

Artículo 2940.- "La hipoteca produce todos sus efectos-

jurídicos contra tercero mientras no sea cancelada su inscripción".

4.- Artículos 261, último párrafo, 262, 263, 264 y 265- de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos:

Artículos 261, último párrafo.- "Los créditos fiscales- tendrán el grado y la prelación que fijen las leyes de la - materia".

V.4.2.- PRIVILEGIO DEL CREDITO FISCAL EN EL CODIGO CI-- VIL.

Los artículos a los que se hará referencia se ubican -- dentro del libro cuarto: "de las obligaciones", tercera parte, título primero: "de la concurrencia y prelación de los- créditos" del Código Civil.

El artículo 2980 del Código Civil establece una garan- tía real a favor del fisco, para ser pagado preferentemente a otros acreedores con el valor de los bienes que causaron- un impuesto, ya que dice: "preferentemente se pagarán adeu- dos fiscales provenientes de impuestos, con el valor de los bienes que los hayan causado".

De conformidad a la fracción II del artículo 2995 del - Código Civil, el fisco es un acreedor de segunda clase cuan- do se trata de créditos fiscales distintos de los menciona- dos en el artículo 2980 del Código Civil.

En relación a los artículos citados, Flores Zavala, se- ñala que "el privilegio establecido en el Código Civil, di-

fiere del que establecen las leyes tributarias que afectan determinados bienes a un impuesto, porque el Código Civil sólo es para el efecto de pago preferentemente al fisco -- frente a otros acreedores del deudor, en tanto que la afectación que hacen las leyes tributarias, por su misma naturaleza, implica el derecho de persecución y da lugar a responsabilidad objetiva". (130)

Los créditos fiscales, además de estar garantizados en la forma arriba citada, también se garantizan a través de las sustituciones y responsabilidad por solidaridad, a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, así como por cualquiera de las maneras que establece el artículo 141 del mismo Código.

V.4.3.- FORMAS PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

En el Código Fiscal de la Federación la garantía del interés fiscal, se regula dentro del título V "de los procedimientos administrativos", en su capítulo II: de las notificaciones y la garantía del interés fiscal".

El artículo 141 de dicho ordenamiento establece:

"Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I.- Depósito de dinero en instituciones de crédito auto

(130) Flores Zavala, Alfonso. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. p. 107

rizadas para tal efecto.

II.- Prenda o hipoteca.

III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la -- que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que com-- pruebe su idoneidad y solvencia.

V.- Embargo en la vía administrativa.

La garantía deberá comprender, además de las contribu-- ciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cu-- bra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y - ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes- a los doce meses siguientes.

El reglamento de este código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigilará que sean suficientes tanto - en el momento de su aceptación, como con posterioridad y si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secues-- tro de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispen-- sar el otorgamiento de la garantía".

Por otra parte, el dispositivo 142 estatuye:

"Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I.- Se solicite la suspensión del procedimiento adminis

trativo de ejecución.

II.- Se solicite prórroga para el pago de los créditos-fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV.- En los demás casos que señale este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos".

CAPITULO VI

ANALISIS DE PROCEDENCIA DEL ARTICULO 17-A Y SUS RELACIONADOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

VI.1.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA DISPOSICION

VI.1.1. LA INICIATIVA DE LEY Y SU EXPOSICION DE MOTIVOS

VI.1.2. LA FUNCION LEGISLATIVA EN LA EXPEDICION DE LA DISPOSICION Y SU TEXTO

VI.2.- NATURALEZA JURIDICA DE LA ACTUALIZACION

VI.3.- CONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACION

VI.3.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

VI.3.2. PRINCIPIO DE CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO

VI.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

VI.3.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

VI.4.- LA DETERMINACION Y ENTERO DE LA ACTUALIZACION

VI.4.1. OBTENCION DEL FACTOR DE ACTUALIZACION

VI.4.2. DETERMINACION DE LA ACTUALIZACION Y LOS RECARGOS

VI.4.3. EL ENTERO DE LA ACTUALIZACION

Hasta aquí, se ha visto y analizado a las contribuciones, desde su establecimiento en la ley, hasta su exigibilidad determinada en cantidad líquida. Y es precisamente de este análisis del que habrá de estudiarse la procedencia del artículo 17A y disposiciones conexas del Código Fiscal de la Federación, por medio de los cuales el legislador ha instituído una nueva figura jurídica tributaria que es la "actualización", lo cual obliga a todos los estudiosos del Derecho Fiscal a realizar un análisis sobre su procedencia, confrontando las disposiciones en comento con la doctrina y la Ley Suprema de la Nación.

Es preciso que previamente se conozca el dispositivo del cual habrá de ocuparse el presente capítulo, mismo que fue expedido el 28 de diciembre de 1989, mediante la "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales", que entró en vigor el 1 de enero de 1990, cuyo texto se transcribe a continuación:

Artículo 17-A.- "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del Fisco Federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor, del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por - -

fracciones de mes.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización".

De la misma manera es indispensable conocer como fue modificado este texto el 26 de diciembre de 1990, por medio de la "ley que establece, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales", cuya iniciación de vigencia tuvo lugar el 1° de enero de 1991, cuya transcripción se reproduce enseguida:

Artículo 17-A.- "El monto de las contribuciones o de -- las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará -- por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de -- actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior, al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones -- no se actualizarán por fracciones de mes.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señala-

rán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio no será deducible ni acreditable".

Hechos, pues, los señalamientos anteriores, se procederá a continuación al desahogo del análisis correspondiente.

VI.1.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA DISPOSICION

Tal como ha quedado apuntado en el desarrollo de este trabajo, la fundamentación y motivación, constituye una garantía constitucional y una limitación a la potestad tributaria del Estado ejercida por el Poder Legislativo.

Para estar en condiciones de determinar si este paladión fue observado en la expedición de la norma en comento, habrá de enfocarse el estudio a cada una de las etapas del proceso legislativo que la produjo.

VI.1.1.- LA INICIATIVA DE LEY Y SU EXPOSICION DE MOTIVOS.

Tal y como se indicó en el capítulo correspondiente, el derecho de iniciar leyes o decretos y conforme al artículo 71 constitucional, es competencia de:

- a) El Presidente de la República.
- b) Los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión.
- c) Las legislaturas de los Estados.

En este caso, como sucede con todas las iniciativas de leyes, mediante las cuales se imponen contribuciones, fue el Presidente de la República el que la sometió a la consideración de la Cámara de Diputados, en primer término, para cumplir con lo previsto por el artículo 72, inciso h) del Código Político de la Nación y teniendo como revisora a la Cámara de Senadores.

La iniciativa de ley en su texto original como fue presentado a la Cámara de Diputados, decía:

"ARTICULO 17-A.- Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones, las devoluciones a cargo del fisco federal o los valores de bienes u operaciones, se actualicen por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, se aplicará a las cantidades que se deban actualizar, el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate. Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización".

A su vez la exposición de motivos de la norma, dice en su parte sustancial:

"Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este

fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, - el Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esta H. Re presentación Popular las reformas tendientes a establecer -- que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el - pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse re-- cargos conforme a una tasa que será el doble de la que me-- diante ley fije el H. Congreso de la Unión, para el pago a - plazos.

Adicionalmente, y atendiendo a los principios de equi-- dad y justicia, se plantea el mismo tratamiento para los ca sos en que las autoridades fiscales no devuelvan en el plazo establecido en este código, las cantidades que los contribu-- yentes hubieran pagado indebidamente y las que procedan de - conformidad con las leyes fiscales.

Acorde con los anteriores planteamientos, se precisa en-- las disposiciones específicas, que esta actualización tam-- bién deberá efectuarse a las cantidades que el contribuyente haya pagado con motivo de una determinación hecha por la au-- toridad, en los casos en que haya interpuesto los medios de - defensa que las leyes establezcan, y obtenga resolución firme que le sea favorable.

También se efectuará la actualización en el supuesto en-- que las autoridades fiscales de oficio hayan devuelto contri

buciones indebidamente, aquéllas que sean objeto de compensación que tengan a favor los contribuyentes o las que compensaron indebidamente, así como las que son objeto de autorización para pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

Complementando estas disposiciones, se precisa que la actualización se llevará a cabo aplicando a las contribuciones un factor que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del período de que se trate entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período, señalándose en Disposición Transitoria, que tratándose de contribuciones exigibles con anterioridad a 1990, se tomará como índice del mes más antiguo, el de diciembre de 1989".

De dicha exposición se advierte lo siguiente:

En el primer párrafo se hace alusión a la realidad económica del país y a la erosión que sufre la moneda por el transcurso del tiempo; si bien es cierto que la realidad con que opera la economía de nuestro país, en el momento mismo en que se elabora la exposición de motivos en comento, no es del todo óptima, lo cierto es que se ha emprendido un saneamiento de las finanzas públicas, que se habían visto deterioradas, durante los sexenios anteriores, sin embargo, no es la aplicación del precepto que se analiza, la que habrá de solucionar el problema financiero nacional, por lo que resulta vago e impreciso el motivo instaurado para la

expedición de la norma.

Por otro lado, se hace un señalamiento a la erosión que sufre la moneda por el transcurso del tiempo; esta situación que aparentemente no había sido atacada a efecto de -- que no incidiese sobre las contribuciones que el erario deja de percibir por la falta de pago oportuno, ciertamente -- que ya con anterioridad se habían tomado las medidas pertinentes para el caso y prueba de ello es que la tasa de recargos que se aplican por falta de pago oportuno varía constantemente y dicha variación, siempre ha estado en función de la realidad que opera en la economía del país; y considere a su vez la erosión que sufre la moneda por el transcurso del tiempo, basta con señalar las variaciones a la tasa de recargos desde el año de 1981, a saber:

PERIODO	Tasa de Recargos por pagos a plazos. (Art. 66 del Código Fiscal de la Federación)	Tasa de Recargos por mora. (Art. 21 del Código Fiscal de la Federación)
1981 ENE A DIC	2.00%	3.00%
1982 " "	3.00%	4.50%
1983 " "	3.50%	5.25%
1984 " "	3.50%	5.25%
1985 " "	3.50%	5.25%
1986 " "	5.50%	8.25%
1987 " "	8.25%	12.75%
1988 ENE A MAY	8.25%	12.75%
1988 JUN A JUL	6.56%	9.85%
1988 AGOSTO	5.07%	7.60%
1988 SEPTIEMBRE	4.41%	6.61%
1988 OCT. A NOV.	4.32%	6.48%
1988 DICIEMBRE	4.34%	6.51%
1989 ENERO	4.50%	6.76%
1989 FEBRERO	4.93%	7.93%

1989 MARZO	5.35%	8.02%
1989 ABRIL	5.27%	7.91%
1989 MAYO	5.12%	7.69%
1989 JUNIO	5.08%	7.62%
1989 JULIO	5.32%	7.99%
1989 AGOSTO	5.63%	8.45%
1989 SEPTIEMBRE	5.58%	8.37%
1989 OCTUBRE	4.13%	6.19%
1989 NOVIEMBRE	3.82%	5.73%
1989 DICIEMBRE	4.05%	6.08%
1990 ENE A DIC	2.00%	3.00%
1991 ENE A DIC	1.50%	2.25%

Las variaciones en las tasas que se observan en la tabla que antecede, no fueron determinadas en forma caprichosa, sino que siempre fueron impuestas atendiendo a la realidad con que opera la economía y considerando la erosión de la moneda por el transcurso del tiempo, pues en épocas de hiperinflación económica, como en el año de 1987, la tasa de recargos rebasó límites insospechados, llegando a ser de 8.25% para el pago a plazos y de 12.75% por mora.

Muy probablemente el Ejecutivo al proponer la iniciativa consideró la posibilidad de regular las dos situaciones que plantea en la exposición de motivos por la vía de los recargos y la nueva figura jurídica que representa la actualización, no obstante, esto aún es cuestionable pues es de observarse que la tasa de recargos para el año de 1991 fue nuevamente modificada atendiendo a aquellas dos circunstancias y sin embargo, ahora los recargos deben ser calculados sobre bases actualizadas.

De lo hasta aquí expuesto, se obtiene que la exposición de motivos no resulta suficiente para justificar la crea---

ción de la disposición objeto de análisis, puesto que se ---
tiende a regular situaciones previstas en otro precepto, co
mo lo es el que se refiere a la tasa de recargos de la Ley-
de Ingresos de la Federación que se expide año con año.

VI.1.2.- LA FUNCION LEGISLATIVA EN LA EXPEDICION DE LA DISPOSICION Y SU TEXTO

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 49 y-
50, en relación con los preceptos 70, 71, último párrafo, -
72 y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos -
Mexicanos, corresponde al Congreso de la Unión ejercer el -
Supremo Poder de la Federación en el ámbito de competencia-
que le atribuye para expedir las leyes o decretos correspon
dientes. En la especie se refiere a la potestad tributaria,
como facultad para imponer contribuciones, la cual se agota
con la emisión de la ley; y dicha facultad es de la mayor -
amplitud para examinar, discutir y aprobar las leyes tribu-
tarias que deban regir en la República.

Así las cosas, se infiere que conforme a lo estatuido -
por el dispositivo 71, último párrafo constitucional, la ini
ciativa presentada por el Ejecutivo pasó, desde luego, a co
misión para el caso, correspondió a la de Hacienda y Crédito
Público del propio Congreso, pues por su parte el segundo --
párrafo del precepto 70 del Pacto Federal, dispone que el -
Congreso expedirá la ley que regulará su estructura y fun-
cionamiento internos y, es por ello, que conforme al artícu

lo 56 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, "Corresponde a las comisiones ordinarias, permanentes y de carácter definitivo, en el área de su competencia, las funciones de estudiar, analizar y dictaminar las iniciativas de ley y de decreto, y de participar en las deliberaciones y discusiones de la asamblea de acuerdo con las disposiciones del Reglamento Interior y de Debates".

Por otro lado, el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso en vigor, orientado con seguridad bajo los claros e inequívocos términos del artículo 72, inciso i) de la Constitución, establece que pasarán desde luego a comisión las iniciativas del Presidente de la República, de las legislaturas de los Estados o las de uno o varios de los miembros de las Cámaras, así como las iniciativas o proyectos de ley que remita una cámara a la otra (artículos 56 y 57). También dispone que los dictámenes tienen como requisito -- una parte expositiva de las razones en que se funde y concluir con proposiciones claras y sencillas que puedan sujetarse a votación. (Artículo 87)

Conforme al proceso legislativo previsto por el artículo 72 de la Constitución, la comisión respectiva al rendir el dictamen correspondiente si es para proponer una ley, -- formula el proyecto que deba ser discutido por la asamblea.

En el caso que nos ocupa, en efecto, se siguió al pie de la letra el proceso legislativo expuesto del que finalmente se aprobó que la iniciativa en cuestión quedara con --

el texto siguiente:

"Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del Fisco Federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deben actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán, en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas, conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización".

Por otra parte, los preceptos 21, 22, 23, 66, 70 y 141, del Código Fiscal de la Federación, también se modificaron incorporando la figura jurídica de la actualización en sus respectivos textos.

Los dispositivos en mención son los que se refieren a recargos moratorios, devoluciones a cargo de las autoridades fiscales, compensaciones, recargos por pago a plazos, multas y la garantía del interés fiscal.

No obstante haberse seguido conforme a la letra el pro-

ceso legislativo en su particularidad tributaria al establecerse el artículo 17-A y adicionarse los preceptos relacionados aún es cuestionable la motivación de las disposiciones en comento, aplicando en la sustancia la tesis de jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el año de 1984, que a la letra dice:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD-
LEGISLATIVA... En el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente. Este tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos tratándose de actos legislativos se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación) y cuando la leyes que emiten se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación): sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deban ser necesariamente materia de una motivación específica". (131)

(131) Informe rendido por la Presidencia de la Suprema-Corte de Justicia de la Nación del año de 1984. Tesis de Jurisprudencia No. 3. Pleno. p. 313

Pues si bien es cierto que no deben ser necesariamente materia de una motivación específica cada uno de los preceptos indicados, también lo es que las disposiciones emitidas se refieren a relaciones sociales que ya estaban jurídicamente reguladas, por medio de la Ley de Ingresos de la Federación que se emite año con año y por el propio Código Fiscal, por lo tanto, no reclamaban ya ser jurídicamente reguladas, creando una nueva figura jurídica como lo es la "actualización".

Aunado a lo anterior, el establecimiento de la "actualización" trajo consigo infinidad de confusiones, tanto para las autoridades administrativas, como para los propios contribuyentes y no obstante que se trató de aclarar los preceptos en cuestión mediante los acuerdos miscelánea de febrero y mayo, al finalizar el año de 1990 hubo de reformarse el artículo 17-A y sus relacionados a efecto de precisar sus términos, mismos que entraron en vigor a partir del día 1° de enero de 1991.

A continuación se transcribe el texto vigente de cada una de las disposiciones aludidas en su parte sustancial.

"Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Pre

cios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes".

Artículo 21.- "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate.- La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no

se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, - los recargos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que -- transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y - hasta que el mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente - sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, é - ta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro - del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente - de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La - indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso - los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedi - miento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la res - ponsabilidad penal que en su caso procediere.

Cuando el contribuyente pague en una sola exhibición el total de las contribuciones omitidas, en forma espontánea, en los términos del artículo 73 de este Código, el importe - de los recargos no excederá de los causados durante un año. Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en - forma diferida o en parcialidades, se causarán además los - recargos que establece el artículo 66 de este Código, por - la parte diferida.

En el caso de aprovechamientos los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes".

"Artículo 22.- Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. El fisco federal deberá pagar la devolución que procede actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquélla en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de tres meses, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada y que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del citado Código.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una-

contribución determinada por el mismo o por la autoridad, - interponiendo oportunamente los medios de defensa que las - leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos - del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá - compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan - un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma - contribución".

"Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que se efectúe la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la compensación se realice. Si las cantidades que tengan a su favor - los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán-

compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la -
Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca median-
te reglas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera
se causarán recargos en los términos del artículo 21 de es-
te Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, -
actualizadas por el período transcurrido desde el mes en --
que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que
se haga el pago del monto de la compensación indebidamente-
efectuada".

"Artículo 66.- Las autoridades fiscales, a petición de-
los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos, ya --
sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omi-
tidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de ---
treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus ac-
cesorios se actualizarán a partir de los meses en que debie-
ron haber pagado hasta aquél en que se conceda la autoriza-
ción. Cada parcialidad se actualizará desde esta última fe-
cha hasta el mes en el que cada parcialidad se pague. Du--
rante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo
insoluto, incluyendo accesorios, actualizado, a la tasa que
mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Dicho
saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pa-
go en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los
recargos.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos-

exigirán se garantice el interés fiscal en los términos del reglamento de este Código.

Cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidad, cuando:

I.- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II.- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

III.- Derogada

Cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijado, el contribuyente estará obligado a pagar recargos al fisco federal por falta de pago oportuno, conforme a lo establecido por el artículo 21 de este Código, calculados sobre la cantidad no pagada actualizada, debiendo cubrir además los recargos que se causen conforme a la autorización concedida sobre el saldo actualizado, cuyo monto no incluirá el importe de la parcialidad que causó los recargos conforme al artículo 21 de este Código".

"Artículo 70.- Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código".

"Artículo 141.- La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados,

así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes".

VI.2.- NATURALEZA JURIDICA DE LA "ACTUALIZACION"

El precepto 17-A del Código Fiscal de la Federación establece que el monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios del país utilizando la fórmula que dicho dispositivo prevé para tal efecto; así también estatuye que los valores de bienes u operaciones se actualizarán cuando las leyes fiscales así lo establezcan, utilizando la misma fórmula aplicable al caso anterior; y por último, el citado precepto instituye que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

Lo anterior se traduce en lo siguiente: el dispositivo en cuestión regula una nueva figura jurídica independiente que es la "actualización", que es aplicable a cualquier cantidad pecuniaria en numerario sin distinguir si ésta constituye una contribución determinada, o la base sobre la cual ha de determinarse algún tributo; a la que se le asigna la naturaleza jurídica de la que proviene la cantidad a

tualizada, pudiendo ser ésta una contribución, o tratándose de valores de bienes u operaciones puede ser la base de la determinación de un tributo, o del acreditamiento o deducción de otra contribución que incida sobre el propio bien u operación.

Así las cosas, la naturaleza jurídica de la "actualización" presenta una problemática que es necesario descifrar, y que probablemente el legislador al instituir la no previó, por lo que al aplicarse la norma ha generado infinidad de confusiones.

Por principio de cuentas, es importante mencionar que la actualización constituye un ingreso más para el Estado, en este caso es la propia Federación la que la adopta como una figura jurídico-tributaria; por otro lado, cabe señalar que también es un componente del peculio de una persona física o moral incrementado por el transcurso del tiempo, derivando a una base gravable superior para determinar alguna contribución.

Considerando el primero de los señalamientos anteriores que la "actualización" representa un ingreso más para la Federación y tomando en cuenta que la disposición sujeta a análisis establece que:

"El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará...", es posible deducir que los ingresos que se afectan de esta figura jurídica son las "contribuciones" o ingresos tributarios que como se

mencionó en su oportunidad, y de acuerdo con lo que establece el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, éstas se clasifican en:

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de seguridad social
- c) Contribuciones de mejoras
- d) Derechos

Y como excepción a la regla, el precepto 21 del mismo ordenamiento legal dispone en su último párrafo:

"En el caso de aprovechamiento, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal..."

Siendo el cálculo de recargos sobre cantidades actualizadas, lo cual quiere decir que a los aprovechamientos en el Código Fiscal de la Federación se les da un tratamiento similar al de las contribuciones, resultando también afectadas de la "actualización".

Ahora bien, hasta aquí es posible definir que la actualización constituye un ingreso más para la Federación, de carácter tributario, y ocasionalmente de índole no tributaria en el caso de los aprovechamientos, sin embargo, ahora es preponderante definir su naturaleza jurídica dadas las circunstancias en que es aplicable a las cantidades provenientes de tributos y aprovechamientos, podría ser considerada como accesorio de las contribuciones; y en su caso, como accesorio de aprovechamientos.

Al respecto el propio artículo 2° del Código Fiscal de la Federación prevé:

"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 contri
buciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre - que en este Código se haga referencia únicamente a contribu
ciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excep-
ción de lo dispuesto en el artículo 1°."

Y con relación a los aprovechamientos el dispositivo -
3° del citado ordenamiento legal, establece:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza".

Tal parece que el legislador olvidó darle a la "actuali
zación" una naturaleza jurídica definida quedando a la deri
va de entre todos los ingresos que percibe el Estado, pues ni siquiera es objeto de alguna cuenta en el catálogo que -
comprende la Ley de Ingresos de la Federación para los años
1990 y 1991.

El descubrimiento de este hecho encamina a este estudio a realizar un examen de constitucionalidad del precepto en-
comento, conforme a los principios sustentados en el desa-
rrollo de este trabajo.

VI.3.- CONSTITUCIONALIDAD DE LA "ACTUALIZACION"

En el precepto 31, fracción IV, de la Constitución se establece como obligación de los mexicanos: "contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Toda vez que el dispositivo 17-A del Código Fiscal de la Federación estatuye que: "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará...", el tratamiento que se dará a la figura de la "actualización" será la misma que se da a las contribuciones, por ser éstas las directamente afectadas con esta figura jurídica y que conforme a dicha disposición participa de la misma naturaleza jurídica, no obstante que el legislador no aclara si la actualización es la propia contribución o un accesorio de ella.

De la misma manera el precepto 5° del Código Fiscal de la Federación establece:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan las excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

El artículo 17-A y sus relacionados del citado ordenamiento legal, es de considerarse que establecen cargas a los

particulares, pues se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y por consiguiente merecen el tratamiento constitucional que se da a las contribuciones.

Así las cosas, el examen relativo a la constitucionalidad de la "actualización" como una figura jurídico-tributaria de reciente creación, pues ni la doctrina ha emitido -- opinión al respecto, partirá de verificar si se cumplen los supuestos del precepto 31, fracción IV, constitucional enunciado en el primer párrafo de este apartado, así como definir si se sujeta a los límites a la potestad tributaria, -- también considerados "garantías individuales".

VI.3.1.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Es evidente que una vez estudiado este principio constitucional en el capítulo correspondiente, lo procedente es -- únicamente confrontar las premisas planteadas en dicho estudio y verificar su cumplimiento en las normas que regulan a la "actualización".

Por principio de cuentas, es necesario ubicar a los sujetos pasivos de la obligación de pagar la "actualización", conforme al presupuesto de hecho o hipótesis planteada en las disposiciones en comento.

El multicitado dispositivo 17-A no define a los sujetos obligados al pago de la actualización, no obstante señala:-- "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del-

tiempo..."; de lo que se deduce que para actualizar contribuciones y devoluciones debe "transcurrir tiempo" en que necesariamente no haya sido pagada la contribución y no haya sido devuelta la cantidad pagada indebidamente, lo cual remite este estudio a examinar las disposiciones que regulan ambas circunstancias.

El precepto 21 del Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos..."

Por otra parte, el artículo 22 del citado Código instituye en sus partes relativas:

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver -- las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales..."

"Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la formal oficial respectiva. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada, conforme a lo -- previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la devolu

ción se efectúe".

De lo anterior se colige que la hipótesis o presupuesto de hecho de la "actualización", es exactamente el mismo que para los recargos y las devoluciones; y los sujetos obligados al pago lo serán en primer lugar: los contribuyentes que no cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales y, en segundo lugar, lo será el fisco federal cuando deba devolver cantidades pagadas indebidamente.

Una vez ubicados los sujetos obligados al pago de la actualización, sin hacer un examen exhaustivo pues es de observarse a simple vista, que las normas que establecen la figura de la actualización, llevan implícito el principio de generalidad, consagrada en la Constitución Federal en sus dispositivos 13 y 31, fracción IV.

VI.3.2.- PRINCIPIO DE CONTRIBUCION AL GASTO PUBLICO

A continuación se transcriben dos criterios sustentados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que son aplicables al caso sujeto a estudio:

"GASTOS PUBLICOS. CONCEPTO DE.- Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino precisamente aquéllos destinados a sufragar las funciones y servicios públicos".

"GASTOS PUBLICOS.- Si el quejoso alega que el aumento de los impuestos no se destina a cubrir gastos públicos, pa

ro ninguna prueba rinde al efecto, el agravio relativo es improcedente. Por otra parte, el Poder Legislativo hace uso de un poder constitucional cuando impone contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y si aumentan aquéllas, fundándose en los ingresos no son suficientes, corresponde a los quejosos demostrar que las recaudaciones previstas en la ley de ingresos, bastan para cubrir todos los renglones de los egresos". (132)

El primer criterio transcrito define qué debe entenderse por gasto público; el segundo criterio, no resulta del todo aplicable, puesto que la "actualización" no fue establecida bajo el fundamento de que los ingresos de la Federación no fueron suficientes para cubrir todos los renglones de egresos del presupuesto, pero sí es aplicable en la especie, es decir, que la Federación para recaudar cantidades por este concepto, por conducto del Congreso de la Unión, debió haberlo previsto en la Ley de Ingresos de la Federación para los años de 1990 y 1991, atendiendo a la tesis transcrita y a los preceptos constitucionales 73, fracción VII y 74, fracción IV; cabe señalar que el propio legislador dejó indefinida la naturaleza jurídica de la "actualización" y, por ende, debió ser preciso para que ésta se recau

(132) Citados en la obra Conmemorativa del Quincuagésimo aniversario de la Ley de Justicia Fiscal: "La interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos: Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1986. p. 86

dera.

En un apartado posterior será tratado este cuestionamiento en una forma más amplia en el que se tratará el problema que representa su determinación y entero, lo que le servirá de fundamento para complementarlo, dejándolo únicamente enunciado aquí por tratarse del examen de constitucionalidad de la actualización, en cuanto al principio de contribución al gasto público.

VI.3.3.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

La actualización en materia tributaria tal y como ha sido expuesto en la exposición de motivos, esta figura jurídico-tributaria fue creada "atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno...", y es por esta razón que la disposición que la establece prevé:

"El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país..."

Lo que podrá aparentar que el principio constitucional de proporcionalidad y equidad resulta inoperante en este caso, sin embargo, como fue expuesto en los apartados dedica-

dos al análisis de la fundamentación y motivación del artículo 17-A y sus relacionados del Código Fiscal de la Federación fue posible percibir que las situaciones jurídicas que por ellos se regulan ya eran jurídicamente reguladas por medio de los artículos 21, 22, 23, 66, 70 y 141 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la Ley de Ingresos de la Federación, lo que da como resultado una duplicidad en las medidas que la Federación ha tomado para compensar las contribuciones que el erario ha dejado de percibir por falta de pago oportuno a causa de la erosión que sufre nuestra moneda y la realidad con que opera la economía del país.

Por un lado la aplicación de recargos se hace tomando en consideración una tasa que constantemente varía atendiendo la situación económica del país y la erosión que sufre nuestra moneda; por otro está la "actualización" que atiende a esos mismos motivos y de la misma manera se aplican a las contribuciones no cubiertas en los plazos fijados, lo cual resulta excesivo para el contribuyente.

Afortunadamente la situación actual del país no ha propiciado que las cantidades que resultan de aplicar ambas figuras a una contribución no cubierta en el plazo fijado resulten ruinosas; pero si la situación económica volviera al fenómeno económico hiperinflacionario, el simple retraso u olvido de contadores en enterar el pago de cualquier contribución podría resultar de fatales consecuencias para los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y seguramente ni la posibili

dad del pago a plazos sería una solución para cubrir las cantidades en adeudo.

No obstante lo recientemente apuntado, el afectar a las contribuciones no pagadas en los plazos establecidos por dos figuras tributarias como lo son los "recargos" y la "actualización", representa un problema de equidad, de acuerdo a los argumentos que a continuación se esgrimen:

1.- El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación para 1989 disponía que:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".

Circunstancia del todo razonable pues con el pago de recargos, se resarcía al fisco del daño que le ocasionaba el no obtener en forma oportuna el pago de una contribución que se demeritaba con el transcurso del tiempo.

A partir del 1° de enero de 1990 en que entró en vigor la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el mismo año, por medio de la cual fue adicionado el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, se permite al fisco mantener el valor presente de una contribución con independencia del tiempo que transcurre, aplicando esta disposición.

Por lo tanto, el precepto 21 del Código en cita actual establece que:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se "actualizará" desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".

Carece de razón y sentido, pues el fisco percibirá una indemnización de un daño inexistente, pues es requisito para que exista el derecho a una indemnización, el que previamente se haya ocasionado un daño y en el caso no es así; es decir, el menoscabo en el patrimonio es el que originaría el daño en un momento determinado, si no hay menoscabo al patrimonio no hay daño, luego entonces, no existe obligación de indemnizar por no haber daño que reparar.

A mayor abundamiento, es evidente que al actualizarse una contribución, no se sufre daño que sería el único por virtud del cual daría origen al derecho a una indemnización.

Por lo tanto, si el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación prevé el pago de recargos en concepto de indemnización, este precepto viola el principio de equidad ya que no puede sostenerse que el Estado tenga derecho a percibir dos cantidades en diferentes conceptos para cubrir un mismo fin, lo que equivale a una doble indemnización que es a todas luces inconstitucional.

Por otro lado, cuando se trata de las devoluciones a cargo del fisco federal, la situación planteada no tiene lu

gar sino de intereses, con la salvedad de que éstos se causan a partir del tercer mes de haberse solicitado la referida devolución.

VI.3.4.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Para analizar el principio de legalidad de la "actualización", resulta preponderante considerar las tesis de Jurisprudencia sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, transcritas en el apartado dedicado al análisis de dicho principio en materia de impuestos.

Hasta este instante gracias al estudio hecho en el principio de generalidad de las disposiciones sujetas a análisis se ha definido ya a los sujetos obligados al pago de la "actualización", por otro lado el objeto de la actualización se encuentra consignado en los preceptos 21 y 22 en relación con el 17-A del Códico Fiscal de la Federación, puesto y como ha quedado anotado en el capítulo correspondiente, el objeto de las contribuciones es posible definirlo como la situación que en el mundo de la realidad fenoménica se da, existe o es susceptible de darse o existir, por la acción de sujetos jurídicos o por hechos de la naturaleza y que en cuanto tal es contemplada en la ley tributaria, como el "factum" sobre el que recae el gravamen, de esta manera es de definirse como objeto de la actualización las siguientes circunstancias:

a).- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha-

o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales; y

b).- Cuando las autoridades fiscales estén obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente.

El monto de las contribuciones o de las devoluciones se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de -- los cambios de precios del país.

La base de la "actualización" lo constituye, el monto - de las contribuciones cuando no se cubran en la fecha o den- tro del plazo fijado por las disposiciones fiscales; y las- devoluciones a cargo del fisco federal por cantidades paga- das indebidamente..

Por lo que hace al otro elemento que es la tasa o tari- fa, el dispositivo 17-A del Código Fiscal de la Federación- establece: "El monto de las contribuciones o de las devolu- ciones a cargo del fisco federal se actualizará por el - -- transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualiza- ción a las cantidades que se deban actualizar. Dicho fac- - tor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período en- tre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actuali- zarán por fracciones de mes".

El "factor de actualización" constituye la tasa, el --- cual como se advierte de la transcripción que antecede, se- obtiene realizando una operación aritmética basad en el Indi

ce Nacional de Precios al Consumidor que mensualmente emite el Banco de México, según se desprende del segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación y cuya publicación debe hacerse en el Diario Oficial de la Federación.

Retomando los criterios del máximo Tribunal de la Nación, debe atenderse en especial al hecho de que el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del Derecho Penal, "nullum tributum sine lege".

En vista de lo anterior, el legislador muy factiblemente para cumplir con el principio de legalidad incluyó en el dispositivo 20 bis del Código en cita, el procedimiento para obtener el Índice Nacional de Precios al Consumidor del que a continuación se hace la transcripción correspondiente:

"Artículo 20 bis.- El Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, que calcula el Banco de México, se sujeta a lo siguiente:

Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, -

las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre - habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República.

Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 2,000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35-ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de -servicios, conforme al catálogo de actividades económicas -elaborado por el Instituto Nacional de Estadística Geográfica e Informática.

Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se-harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.

Las cotizaciones de precios con las que se calcule el -Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes, debe-rán corresponder al período de que se trate.

El Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplica-rán ponderadores para cada rubro del consumo familiar, con-siderando los conceptos siguientes:

Alimentos, bebidas y tabaco, ropa, calzado y accesorios, vivienda, muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y -cuidado personal, transporte, educación y esparcimiento, -- otros servicios.

El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los Estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II, así como las cotizaciones utilizadas para calcular el índice".

Sin embargo, aun cuando el precepto transcrito describe detalladamente los aspectos que se habrán de considerar para obtener el Índice Nacional de Precios al Consumidor, no es lo suficientemente claro en la fórmula que se utiliza para calcularlo.

La fracción V del citado dispositivo se refiere a que dicho Índice se calculará utilizando la fórmula "LASPEYRES", este término y la referida fórmula son del todo desconocidos para la mayoría de los gobernados y muy probablemente para el propio legislador que aprobó la adición del precepto, quebrantándose con ello el principio constitucional de legalidad en la figura jurídica de la "actualización", dado que el contenido y alcance de la obligación tributaria, no están consignados expresamente en la ley, de tal suerte que da margen al arbitrio de las autoridades administrativas para la determinación de créditos a favor del fisco federal.

Por otra parte, la inexactitud de la norma tributaria en comento, trasciende también negativamente al aplicarse el principio de certidumbre que aporta a la doctrina el célebre tratadista Adam Smith en el libro V de su obra "La Riqueza de las Naciones" que en su parte relativa dice: "...El

impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda la insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las acciones que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre". (133)

No pasa desapercibido el hecho que el tratadista se refiera exclusivamente al impuesto, y no a otro tipo de contribuciones, sin embargo, tratándose de una figura tributaria como lo es la "actualización" que afecta tanto al impuesto como a las demás contribuciones, resulta aplicable en la especie el principio aludido, cuya transgresión se hace patente en el precepto en cuestión.

(133) Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. pp. 388 y 389

Ahora bien, pasando a otro aspecto relevante de la "actualización" y suponiendo que ésta se hallara procedente, - cumpliendo con todos y cada uno de los principios constitucionales estudiados y observando a su vez los fundamentos doctrinales expuestos, basta la simple lectura del primer párrafo del dispositivo 21 del Código Fiscal de la Federación, para concluir, que se presenta en él otra clara violación al principio de legalidad, y dicha transgresión se actualiza siguiendo literalmente el texto del artículo 17-A del Código en cita que en su parte inicial dice: "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará..."; considerando por otro lado, - que el último párrafo del precepto 2º del mismo ordenamiento legal dispone: "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 1º".

La violación aludida es evidente al estatuir el primer párrafo del dispositivo 21 lo siguiente:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando el monto de las contribuciones-

actualizadas por el período a que se refiere este párrafo, - la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión."

En efecto, el cálculo de los recargos se hace aplicando el monto de las contribuciones actualizadas desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, - la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate, la tasa de recargos será la que resulte de incrementar el 50% a la que fije mediante ley el Congreso de la Unión. Lo cual quiere decir que se actualizará también el monto de los recargos, - dado que éstos se calcularán sobre una contribución actualizada y no sobre el monto original de la contribución previo a actualizarse. Y bien, si el legislador ha previsto en el segundo párrafo del precepto aludido, que los recargos no afecten a los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de dicho artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales, resulta inminentemente cuestionable, porque en el caso de la actualización, ésta se aplica a los recargos y a las multas por infracción a disposiciones fiscales, si además -

no está previsto por el precepto 17-A que los accesorios deban ser actualizados, pues éste sólo se refiere a contribuciones.

La misma transgresión al principio de legalidad basada en los mismos argumentos esgrimidos, se halla también en los preceptos siguientes:

Artículo 22, en la parte que dice: "Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de tres meses, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que se aplicará sobre la devolución actualizada y que será igual a la prevista para los recargos, en los términos del artículo 21 del citado Código".

Artículo 23, en la parte que dice: "Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada".

Artículo 66, en la parte que dice: "Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de los meses en que se conceda la autorización."

Asimismo, en su antepenúltimo párrafo que dice:

"Cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijado, el contribuyente estará obligado a pa--

gar recargos al fisco federal por falta de pago oportuno conforme a lo establecido por el artículo 21 de este Código, -- calculados sobre la cantidad no pagada actualizada, debiendo cubrir además, los recargos que se causen conforme a la autorización concedida sobre el saldo actualizado..."

Artículo 70, en su tercer párrafo que dice: "Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código".

Artículo 141, en la parte que dice: "La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, - incluso los correspondientes a los doce meses siguientes".

Es de observarse que el artículo 70 no obstante tratarse de multas que evidentemente se encuentran fuera de los supuestos contenidos en el precepto 17-A, se funda en éste mismo para motivar su "actualización", lo cual resulta absurdo.

VI.4.- LA DETERMINACION Y ENTERO DE LA "ACTUALIZACION"

Cabe señalar que el texto original del artículo 17-A expedito en la ley que establece, reforma, adiciona y deroga -

diversas disposiciones fiscales para el año de 1990 a la letra dice:

Artículo 17-A.-"El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.

Los valores u operaciones se actualizarán de acuerdo en lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales -- así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización".

Asimismo, el artículo 2º de la citada ley, en la fracción II prevé como disposición transitoria la siguiente:

"II.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 17-A del citado Código, para proceder a la actualización de contribuciones a partir del año de 1990 y que fueron exigibles con anterioridad a dicho año, se considerará como mes más antiguo del período el de diciembre de 1989.

Sin embargo, como se lee del texto original del artículo 17-A en lo que se refiere a la determinación de la actua

lización destaca la parte que dice: "Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período".

Lo cual, siguiendo literalmente el texto del artículo 17-A original, hacía materialmente imposible que se tomara como mes más antiguo del período el de diciembre de 1989, - si la propia ley entraba en vigor en enero de 1990.

Razón por la que fue modificado el texto de dicho dispositivo además de adicionarse la última parte del último párrafo, y que dice: "El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni --- acreditable", situación que tuvo lugar a partir de enero de 1991.

VI.4.1.- OBTENCION DEL FACTOR DE ACTUALIZACION

Como ha quedado apuntado en el apartado anterior, conforme al segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

"En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesos, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda".

El Índice Nacional de Precios al Consumidor que calcula

el Banco de México queda sujeto a lo dispuesto por el precepto 20 bis que en obvio de repeticiones, deberá estarse a la transcripción hecha en el apartado anterior.

La publicación del citado Índice se hace en el Diario Oficial de la Federación en forma mensual, aunque no se hace siempre dentro de los primeros diez días como lo establece el dispositivo 20 del Código citado, de esta forma es de señalarse que de diciembre de 1989 a abril de 1990 se han publicado los siguientes índices:

MES	AÑO	INPC.
Diciembre	1989	19327.9
Enero	1990	20260.7
Federo	"	20719.5
Marzo	"	21084.8
Abril	"	21405.7
Mayo	"	21779.2
Junio	"	22258.9
Julio	"	22664.8
Agosto	"	23051.0
Septiembre	"	23379.6
Octubre	"	23715.7
Noviembre	"	24345.4
Diciembre	"	25112.7
Enero	1991	25752.8
Febrero	"	26202.3
Marzo	"	26576.0

Ejemplificando el caso de que una contribución debiera haberse pagado en febrero de 1990 y no se realizara el pago sino hasta febrero de 1991 se dividirá el Índice 25 752.8 entre el Índice 20 260.7, de lo cual se obtendrá como factor de actualización el siguiente 1.27107.

Y si se tratara de una cantidad proveniente de aportaciones al Infonavit por \$1'000,000.00 se aplica a ésta el factor de actualización obtenido con las operaciones que anteceden; de esta manera se obtiene lo siguiente:

Aportaciones al Infonavit	_____	\$1'000,000.00
Actualización	_____	\$ 271,070.00
Contribución actualizada	_____	\$1'271,070.00

VI.4.2.- DETERMINACION DE LA ACTUALIZACION Y LOS RECARGOS

De conformidad con lo dispuesto por el precepto 21 del Código Fiscal de la Federación y retomando el ejemplo del apartado anterior, una vez actualizada la cantidad de la contribución se procede al cálculo de los recargos, considerando que se aplicará la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate. Considerando además que la tasa de recargos para cada uno de los meses de mora, será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Si para el año de 1990 se fijó una tasa de 2.00% al incrementar en 50% la misma, resulta una tasa de 3% que es la que habrá de tomarse por cada mes en que hayan causado recargos moratorios en 1990, y en el ejemplo que se resuelve - resulta así:

Febrero	3.00%	Octubre	3.00%
Marzo	3.00%	Noviembre	3.00%
Abril	3.00%	Diciembre	3.00%
Mayo	3.00%		
Junio	3.00%		<u>33.00%</u>
Julio	3.00%		
Agosto	3.00%		
Septiembre	3.00%		

Por otro lado, para el año de 1991 se fijó una tasa de recargos de 1.50% aplicando el citado 50% adicional, resulta 2.25% que es la tasa a aplicar a los meses restantes correspondiente a dicho año, de la siguiente manera:

Enero	2.25%
Febrero	2.25%
	<u>4.50%</u>

Esta tasa sumada a la que resulta de la suma de los meses en mora correspondientes a 1990 da la siguiente:

33.00%
4.50%
<u>37.50%</u>

Misma que será la definitiva para el cálculo de los recargos moratorios que se causaran hasta la fecha del pago, - al aplicar dicha tasa conforme al dispositivo 21 del Código Fiscal de la Federación, resulta la siguiente:

Aportaciones al Infonavit _____	\$1'000,000.00
Actualización _____	\$ 271,070.00
Contribución actualizada _____	\$1'271,070.00
Por la tasa de recargos _____	\$ 37.50%
Monto de recargos _____	\$ 476,651.25
Total del crédito _____	\$1'747,721.25

VI.4.3.- EL ENTERO DE LA ACTUALIZACION

Para ilustrar más eficazmente la forma en que se declara el pago de la actualización, se adjunta la forma HFPC-1 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y una vez hecha la determinación conforme a los lineamientos de las disposiciones fiscales se siguen las ilustraciones que contiene dicho formato que no es sino un formulario que facilita al contribuyente la presentación de declaraciones provisionales.

Es de observarse en el formulario que se adjunta, en su capítulo de aclaraciones importantes para el llenado del -- formulario HFPC-1, inciso f), que dice:

"f) En el renglón "362" deberán anotarse los recargos - correspondientes a las contribuciones que se pagan incluyen do los relativos al impuesto al valor agregado.

FORMULARIO DE PAGO DE CONTRIBUCIONES

CONTRIBUYENTE		IMPORTE DEL VALOR AGREGADO		IMPORTE DEL VALOR AGREGADO DE LOS PRODUCTOS DE EXPORTACION		IMPORTE DEL VALOR AGREGADO DE LOS PRODUCTOS DE EXPORTACION DE ALTA VALOR AGREGADO	
Nombre		1		2		3	
Identificación		4		5		6	
Domicilio		7		8		9	
Categoría de contribuyente		10		11		12	
Ejercicio		13		14		15	
Fecha de pago		16		17		18	
Monto de pago		19		20		21	
Monto de devolución		22		23		24	
Monto de crédito		25		26		27	
Monto de cancelación		28		29		30	
Monto de devolución de impuestos		31		32		33	
Monto de devolución de impuestos de exportación		34		35		36	
Monto de devolución de impuestos de importación		37		38		39	
Monto de devolución de impuestos de otros		40		41		42	
Monto de devolución de impuestos de otros		43		44		45	
Monto de devolución de impuestos de otros		46		47		48	
Monto de devolución de impuestos de otros		49		50		51	
Monto de devolución de impuestos de otros		52		53		54	
Monto de devolución de impuestos de otros		55		56		57	
Monto de devolución de impuestos de otros		58		59		60	
Monto de devolución de impuestos de otros		61		62		63	
Monto de devolución de impuestos de otros		64		65		66	
Monto de devolución de impuestos de otros		67		68		69	
Monto de devolución de impuestos de otros		70		71		72	
Monto de devolución de impuestos de otros		73		74		75	
Monto de devolución de impuestos de otros		76		77		78	
Monto de devolución de impuestos de otros		79		80		81	
Monto de devolución de impuestos de otros		82		83		84	
Monto de devolución de impuestos de otros		85		86		87	
Monto de devolución de impuestos de otros		88		89		90	
Monto de devolución de impuestos de otros		91		92		93	
Monto de devolución de impuestos de otros		94		95		96	
Monto de devolución de impuestos de otros		97		98		99	
Monto de devolución de impuestos de otros		100		101		102	

entier, una vez deducido el impuesto acreditable, en caso de que este último sea igual o mayor al impuesto causado, se anotará cero.

- l) En el renglón "362" deberán anotarse los recargos correspondientes a las contribuciones que se pagan incluyendo los relativos al impuesto al valor agregado. También en este renglón se debe incluir el monto que resulta de la actualización de las contribuciones que correspondan, cuando éstas se cubran fuera del plazo establecido por la Ley.
- m) En la columna del lado derecho, "IMPORTE", debe anotarse el total de las contribuciones a cargo, incluyendo el monto del impuesto al valor agregado, contra esta cantidad podrán compensar los saldos a favor que se tengan de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, conforme a las reglas que emita la S.H.C.P.
- n) En el recuadro de "DATOS INFORMATIVOS", que aparece en la parte final de la columna del lado derecho, es importante anotar el importe acreditado

de las contribuciones que se indican, así como los saldos determinados para facilitar su posterior aplicación.

NOTA

Las reglas aquí establecidas para determinar el impuesto a enterar no son aplicables a los contribuyentes que hasta 1989 tributaron conforme al régimen de contribuyentes menores.

Es importante que se anote correctamente el Registro Federal de Contribuyentes y los datos de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, para el registro adecuado del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para mayor información acudir a las áreas de Asistencia al Contribuyente de las Administraciones Fiscales Federales o al Centro Nacional de Consulta, ubicado en Paseo de la Reforma Norte No. 37, Módulo B, Col. Guerrero, Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06300, México. O.F. Tels.: 512-04 25, 512-04 62 y 512-04 63. Del exterior llamar por celular.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

HFPC-1

Nuevo Formulario Fiscal Para el Pago de Contribuciones

PERSONAS FISICAS Y MORALES

(INSTRUCTIVO PARA SU LLENADO)

HACIENDA 

HFPC-1
NUEVO FORMULARIO FISCAL
PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES:
PERSONAS FÍSICAS Y MORALES

Para facilitar a los contribuyentes personas físicas y morales la presentación de declaraciones provisionales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha establecido el nuevo formulario de pago de contribuciones HFPC-1.

¿Quiénes deben utilizarlo?

Este formulario debe utilizarse por las personas físicas y por las personas morales.

¿Qué contribuciones se pagan con este formulario?

- | | |
|---|------------------------------|
| - Impuesto sobre la Renta (I.S.R., a cargo del propio contribuyente, así como las retenciones efectuadas) | - Impuesto al Activo |
| | - Impuesto al Valor Agregado |
| | - 1% sobre Errogaciones |
| | - INFONAVIT |

¿Cuándo debe presentarse?

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales de los impuestos ya señalados, a más tardar los días 11 ó 17 del mes posterior a aquél al que corresponde el pago, según se trate de personas morales o físicas respectivamente.

Tratándose de personas físicas que perciban ingresos por concepto de arrendamiento, el pago del Impuesto sobre la Renta continúa siendo en forma cuatrimestral y deberá efectuarse el día 17 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año.

¿Dónde se presenta?

En los bancos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que se trate de declaraciones con pago y se cubra en efectivo o cheque y en Oficinas Federales de Hacienda, cuando se determine saldo a

favor, no se determine cantidad a pagar, o cuando el saldo a cargo se cubra por medios distintos al efectivo o cheque o cuando sea requerido por la autoridad.

EJEMPLO

Pago provisional de una persona física con actividades empresariales que comprende las siguientes contribuciones: I.S.R. \$ 100, Impuesto al Activo \$ 80; retenciones por salarios \$ 10; 1% sobre Errogaciones \$ 2, I.V.A. \$ 20 (resulta de la diferencia de \$ 30 de I.V.A. causado y \$ 10 de I.V.A. acreditable).

I.S.R.

En el renglón 015, se anotan \$ 100.

IMPUESTO AL ACTIVO

En el renglón 545, se anota "0", por quedar totalmente acreditado el importe de este impuesto con el de I.S.R., en atención al nuevo procedimiento de acreditamiento del impuesto al Activo.

RETENCIONES Y 1%

En los renglones 028 y 142, se anotan las cantidades de \$ 10 y \$ 2, respectivamente, que corresponden a cada contribución.

TOTAL DE IMPUESTOS EXCEPTO I.V.A.

En este renglón se anotará el monto total de las contribuciones \$ 112 más los recargos que en su caso se cubran, incluyendo los derivados del I.V.A.

I.V.A.

En el renglón 455, se anota la cantidad de \$ 20, que se cubre por este impuesto.

SUMA DE CONTRIBUCIONES A PAGAR

En este renglón, ubicado en la columna del lado derecho, se anota la cantidad de \$ 132, que es la suma de todas las contribuciones que se pagan.

DATOS INFORMATIVOS

En el renglón correspondiente a "I.S.R. ACREDITADO", se indica la cantidad de \$ 80, correspondiente al impuesto que se acredita; la cantidad de \$ 20 en el renglón "SALDO POR ACREDITAR I.S.R.", que es el remanente pendiente de acreditar en las declaraciones posteriores y en el renglón "IVA ACREDITADO", la cantidad de \$ 10 que es el importe acreditable que se aplica en esa declaración.

ACLARACIONES IMPORTANTES
PARA EL LLENADO DEL FORMULARIO HFPC-1

- a) El pago de contribuciones que se efectúe en tiempo, debe realizarse en una sola declaración, y por separado deben presentarse aquellas que se cubren fuera de los plazos establecidos.
- b) En el recuadro "PERIODO QUE SE PAGA", debe indicarse el mes al que corresponda el pago. Cuando el pago corresponda a un periodo, deberá señalarse el mes de inicio y el de terminación de dicho periodo; en caso de que en una misma declaración se efectúe el pago de contribuciones que correspondan a periodos diferentes, pero coincidentes en el último mes, deberá anotarse únicamente el último mes del periodo.
- c) En la columna del lado izquierdo, "CANTIDAD TOTAL A PAGAR", debe anotarse exclusivamente los montos de las contribuciones que efectivamente se cubran, una vez efectuado el acreditamiento e que, en su caso, se tenga derecho. No deben anotarse saldos a favor.
- d) En los renglones 544 y 545, las personas morales o físicas según el caso, anotarán el impuesto al activo que efectivamente enteren, después de haber acreditado el I.S.R. contra este impuesto, cuando el importe de I.S.R., sea igual o superior al activo, se anotará cero.
- e) En el renglón 455 se anotará la cantidad de I.V.A. a

También en ese renglón se debe incluir el monto que resulte de la actualización de las contribuciones que correspondan, cuando éstas se cubran fuera del plazo establecido por la ley".

Recuperando nuevamente el ejemplo del apartado anterior y utilizando el formulario de pago de contribuciones que aparece a escala en el Tríptico anexo, se observa que como en el caso se trata de aportaciones al Infonavit, el crédito principal que es de \$1'000,000.00 deberá reportarse en el renglón 144; por lo que hace a los recargos éstos deberán reportarse en el renglón 146 sin reportarse en dicho renglón el monto de la actualización que corresponde a éstos, ya que éste y la actualización correspondiente a la contribución que constituye el crédito principal, habrá de reportarse en el renglón 362, conforme al párrafo transcrito; así las cosas, los enteros se hará de esta forma:

Renglón 144	\$1'000,000.00
146	275,000.00
362	<u>472,721.00</u>

Evidentemente que de lo anterior se infiere que la forma fiscal que se utiliza para enterar las contribuciones es incongruente con lo que dispone el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, que en su último párrafo dice:

"Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización".

Y como se advierte también de dicho formato, en el ren-

glón 362 en que se entera la "actualización" correspondiente a aportaciones al Infonavit, se enteran también las cantidades que resultan de recargos y actualización de impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado y del 1% sobre erogaciones, todo en una sola cantidad compacta, de donde se desprenden una serie de cuestionamientos que resultan muy válidos a estas alturas, por ejemplo: ¿Cómo habrá de seguir la "actualización" la naturaleza jurídica de la contribución si ni siquiera se entera como parte de la misma? ¿Qué naturaleza jurídica tiene la actualización si conforme al dispositivo 2° del Código Fiscal de la Federación no se trata de una contribución ni tampoco de un accesorio? ¿Por qué habría de pagarse si transgrede principios constitucionales en materia tributaria? y ¿Cómo puede decirse que las cantidades que se recaudan por actualización se destinan a cubrir gastos públicos si no se puede precisar el monto por este concepto que ha quedado integrado a los accesorios sin serlo?

En fin, el presente estudio no pretende ridiculizar el trabajo del legislador y de las autoridades hacendarias, pero sí pretende enfatizar en que las normas tributarias se expidan con la formalidad debida, fundamentadas en la doctrina aplicable y sobre todo, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que como Ley Suprema debe ser observada y los Poderes de la Unión deben someterse a lo establecido en ella para desempeñar sus funciones.

Por lo tanto, como una consideración muy particular del presentante de esta tesis, las disposiciones relativas a la "actualización" del monto de las contribuciones, las devoluciones a cargo del fisco federal y de los accesorios son im procedentes, por lo que debe derogarse el artículo 17-A del Código Fiscal y modificarse los textos de los dispositivos relacionados, toda vez que las situaciones jurídicas que regulan, están previstas con anterioridad a la iniciación de vigencia de los mismos, y resulta de ellos que se ha excedido el Poder Legislativo en sus facultades al establecerlos.

CONCLUSIONES

- 1.- La potestad tributaria es el poder que tiene el Estado para establecer contribuciones y se ejerce únicamente a través de la ley.
- 2.- El Poder Legislativo representado por el Congreso de la Unión, es el órgano del Estado Federal, con facultades para ejercer la potestad tributaria, conforme a lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 constitucional.
- 3.- El derecho de presentar las iniciativas de la ley de ingresos y presupuesto de egresos, lo tienen también la Cámara de Diputados y las legislaturas de los Estados, aun cuando el Ejecutivo haya ejercido este derecho con exclusividad.
- 4.- Las leyes fiscales entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca fecha posterior.
- 5.- En la reforma o derogación de leyes tributarias se observarán los mismos trámites establecidos para su forma ción.
- 6.- La vigencia de la ley tributaria no termina al no preverse la contribución respectiva en la ley de ingresos de la Federación.

- 7.- La facultad reglamentaria está destinada al Ejecutivo y se justifica en razón de la necesidad de aclarar los preceptos de la ley.
- 8.- La potestad tributaria del Estado encuentra sus límites en el sometimiento a la ley fundamental por parte del órgano que la ejerce, pues al elaborar el texto de la ley debe considerar su esfera de competencia y el respeto a las garantías individuales.
- 9.- Las facultades exclusivas de la Federación en materia tributaria se encuentran en la fracción XXIX del dispositivo 73 de la Constitución Federal, en relación con el 117 y primer párrafo del 131 del mismo ordenamiento.
- 10.- La facultad de los Estados para establecer contribuciones en favor de los municipios, sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, son concurrentes con la facultad de la Federación para establecer contribuciones sobre las mismas fuentes.
- 11.- Las particularidades de las contribuciones son: el carácter público de las mismas; que se trata de una prestación pecuniaria; que es una obligación ex-lege; que se trata de una relación personal de derechos y obligaciones; que tiene la finalidad de proporcionar recursos al Estado para realizar el gasto público; y que deben ser proporcionales y equitativas.

- 12.- La naturaleza de las relaciones jurídico-tributarias es simple y plural, las cuales se presentan dependiendo del tipo de obligación que establezca la norma tributaria.
- 13.- El presupuesto de hecho, también llamado hecho tributario o hecho imponible, se refiere a la situación jurídica o de hecho, establecida en la norma, cuya realización llevada a cabo por el sujeto pasivo de la relación jurídica a establecerse, implica el nacimiento de la obligación tributaria.
- 14.- El hecho generador es aquél que se actualiza con la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.
- 15.- La determinación del crédito fiscal es el conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, estableciéndose la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.
- 16.- La motivación del artículo 17-A y sus relacionados del Código Fiscal de la Federación, no halla una completa justificación.
- 17.- La naturaleza jurídica de la actualización, está indefinida en el Código Fiscal de la Federación, pues no se trata de una contribución ni de un accesorio.
- 18.- Las disposiciones en comento cumplen con el principio constitucional de generalidad.

- 19.- El principio de contribución al gasto público no se encuentra plenamente satisfecho en las disposiciones sujetas a estudio.
- 20.- El principio de equidad se halla transgredido al existir duplicidad de figuras tributarias que gravan la misma fuente de ingreso que representa la falta de pago -- oportuno de contribuciones; dichas figuras son los recargos y la actualización.
- 21.- El principio de legalidad se quebranta en las disposiciones referidas, pues para obtener el factor de actualización, que se aplica como tasa, se utiliza un procedimiento que deja al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de créditos por este concepto.
- 22.- De la misma manera, el principio de legalidad encuentra su quebrantamiento al aplicarse la actualización a los accesorios de las contribuciones, cuando el propio precepto 17-A, en relación con el 2° del Código Fiscal de la Federación, prevén que sólo las contribuciones se actualizarán.
- 23.- El formato que se utiliza para enterar el pago de contribuciones es incongruente con los planteamientos de las disposiciones estudiadas.
- 24.- El numeral 17-A del Código Fiscal de la Federación y disposiciones conexas, son notoriamente improcedentes.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, MIGUEL.- Teoría General del Derecho Administrativo. México, Edit. Porrúa. 1981. 4a. Edición.
- ALESSI, RENATO.- Instituciones de Derecho Administrativo. 2 Vols. Traducción de la 3a. Edic. Italiana por Buena--ventura Pellisé Prats. Barcelona. Bosch. 1970
- ARMIENTA CALDERON, GONZALO. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. México. Edit. Porrúa. 1977
- ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO.- Derecho Fisca. México. Edit. The mis. 1982
- BIELSA, RAFAEL. Compendio de Derecho Público. 2 Vols., Vol. 2: Derecho Administrativo. Buenos Aires. Publicación --del Autor. 1952.
- BERLIRI, ANTONIO. Principios de Derecho Tributario. 2 Vols. Traducción de Narciso Amorós Rica y Eusebio González --García. Madrid. Edit. de Derecho Financiero. 1971
- BISCARETTI DI RUFFIA, PAOLO. Introducción al Derecho Consti--tucional Comparado. Traducción de la Edición Italiana -de 1970. Héctor Fix Zamudio. México. Edit. Fondo de Cul--tura Económica. 1975
- BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. El Juicio de Amparo. 16a. Edición. México. Edit. Porrúa. 1981
- BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. Las Garantías Individuales. 13a.-Edición. México, Edit. Porrúa. 1980
- CARPISO MCGREGOR, JORGE. La Constitución Mexicana de 1917.- México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U. N.A.M. 1979
- CONGRESO DE LA UNION. Cámara de Diputados, L Legislatura. - Los Derechos del Pueblo Mexicano: México a Través de --sus Constituciones. 13. Vols. 2a. Edi. México. Porrúa.-1978
- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. Ciencia Financiera y Derecho --Tributario. 2a. Edic. México. Tribunal Fiscal de la Fe--deración. Colección de Estudios Jurídicos. 1981
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Evolución de los Conceptos -de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en-

- la Legislación Mexicana durante el período de 1921-1980. México. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de - Estudios Jurídicos. 1983.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano.- 8a. Edición. México. Editorial Porrúa. 1978
- DELGADILLO, LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. 2a, Edición. México. Edit. Limusa. 1988
- DIAZ DE LEON FLEURY, CARLOS. Apuntes de Derecho Constitucional. México. ENEP. Acatlán. U.N.A.M. 1985
- DUBLAN, MANUEL. Derecho Fiscal. México. Textos Universitarios. 1975
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. Comentarios. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación - en Materia de Impuestos 1917-1985. México. Tribunal Fiscal de la Federación. 1989
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 4a. Edic. México. Edit. Porrúa. 1959
- FRAGA, GABINO. Derecho Administrativo. 22a. Edic. México. -- Edit. Porrúa. 1982
- GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Trad. de Fernando Sáinz de Bujanda. Madrid. Edit. de Derecho Financiero. 1957
- GIULLIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero. Vol. 1. -- Act. por Susane Camila Navarius y Rubén Oscar de Palma. Buenos Aires. 1979
- JARACH, DINO. Curso Superior de Derecho Tributario. Vol. I. 2a. Edic. Buenos Aires. 1957
- JARACH, DINO. El Hecho Imponible. 2a. Edic. Buenos Aires. - Abeledo-Perrot. 1971
- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. Lecciones de Derecho Tributario. México. Edit. Ecasa. 1983
- KRIEGER, EMILIO. Evolución del Derecho Financiero Mexicano. Anuario Jurídico XI del Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. U.N.A.M. 1984
- TERDO DE TEJADA, FRANCISCO. Código Fiscal de la Federación - Comentado y Anotado, México. Edit. Jus. Centro de Investigación Tributaria. 1970

- LOMELI CEREZO, MARGARITA. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. México. Editorial C. E.C.S.A. 1951
- LOPEZ VELARDE, GUILLERMO. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Vol. 1. México. I.E. y V. 1960
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. El Principio de Legalidad en Materia Impositiva. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos. 1917-1985. México. Tribunal Fiscal de la Federación. 1989
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 5a. Edición. México. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1979
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. 1a. Edic. México. Edit. Universitaria Potosina. 1987
- MARTINEZ DE LA SERNA, JUAN ANTONIO. Derecho Constitucional Mexicano. 1a. Edic. México. Edit. Porrúa. 1983
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. México. Edit. ECASA. 1982
- PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS y GONZALEZ, EUSEBIO. Curso de Derecho Tributario. 2 Vols. Madrid. Editoriales de Derecho Reunidas. 1975
- PORRUA PEREZ, FRANCISCO. Teoría del Estado. 19a. Edic. México. Edit. Porrúa. 1984
- PUGLIESE, MARIO. Instituciones de Derecho Financiero. México. Fondo de Cultura Economía. Traduc. Esp. 1977
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal. México. Colección - de Textos Jurídicos Universitarios. 1983
- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. Compendio de Derecho Civil. 12a. - Edic. México. Edit. Porrúa. 1980. Tomos III y IV
- SCHMILL ORDOÑEZ, ULISES. Código Fiscal de la Federación de - 1967. Compilado y Anotado. México. Biblioteca Sistema. - 1967. Vol. F-5
- SERRA ROJAS, ANDRES. Derecho Administrativo. 16a. Edic. Mé- xico. Edit. Porrúa. 1986
- TENA RAMIREZ, FELIPE. Leyes Fundamentales de México. 8a. -- Edición. México. Edit. Porrúa. 1978

VILLEGAS, HECTOR. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y -
Tributario. Buenos Aires. Edit. de Palma. 1977

YANEZ RUIZ, MANUEL. El Problema Fiscal en las distintas eta-
pas de nuestra Organización Política. México. Secreta--
ría de Hacienda y Crédito Público. T. 1. 1958

YANEZ RUIZ, MANUEL. Memorándum formulado para los señores -
Ministros en relación con el Amparo en revisión No. - -
235/966. Interpretación Constitucional de la Suprema --
Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos. --
1917-1985. México. Tribunal Fiscal de la Federación. --
1989

COMPENDIOS DE JURISPRUDENCIA

SEMANARIO Judicial de la Federación Sexta, Séptima y Octa-
va Epoca.

APENDICE al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.-
Primera Parte (Pleno); Tercera parte I y II (Segunda Sa-
la); Octava Parte (Jurisprudencia Común al Pleno y las-
Salas)

INFORMES de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia-
de la Nación. Años 1984, 1985 y 1989

RECOPIACION de Tesis de Jurisprudencia y Tesis Aisladas --
Sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justi--
cia de la Nación, en los años de 1990 y 1991.

LEGISLACION

- Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y
para toda la República en Materia Federal.
- Código de Comercio.
- Código Fiscal de la Federación
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para
los Trabajadores.
- Ley del Seguro Social
- Ley Federal del Trabajo.