



300609

56

2ej

UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE DERECHO
INCORPORADA A LA U. N. A. M.

LA RESPONSABILIDAD FISCAL DEL NOTARIO
CON RESPECTO A LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS PROFESIONAL

Para obtener el Título de :

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta :

EZEQUIEL RAMIREZ MARROQUIN

México, D.F

1992



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.

C A P I T U L A D O

C A P I T U L A D O

Pags.

INTRODUCCION

1

CAPITULO I.- EL NOTARIO PUBLICO.

- 1.1.- Su Evolución - Su Normatividad..... 4
- 1.2.- Situación Actual - Características..... 15

CAPITULO II.- EL DERECHO TRIBUTARIO EN MEXICO.

- 2.1.- El Derecho Tributario en Conocimiento Jurídico.
Lo Financiero..... 22
- 2.2.- La Potestad Jurídica Tributaria y la Competencia
Tributaria (actual)..... 27

CAPITULO III.- ANALISIS JURIDICO DEL NOTARIO COMO RECAUDADOR DE IMPUESTOS.

- 3.1.- La Relación Jurídica Tributaria..... 53
- 3.2.- La Obligación Tributaria..... 56
- 3.3.- El Crédito Fiscal..... 62
- 3.4.- Las Contribuciones..... 72

3.5.-	Los Impuestos.	84
3.6.-	Los Sujetos Activos y Pasivos.	101
3.7.-	La Responsabilidad Solidaria.	119
3.8.-	La Responsabilidad Solidaria del Notario en los diversos ordenamientos fiscales.	134
3.8.1.-	El Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 31 de --- diciembre de 1981, y entró en vigor el día 10. de enero de 1983.	135
3.8.2.-	La Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de --- diciembre de 1980, y entró en vigor el día 10. de enero de 1981.	142
3.8.3.-	La Ley del Impuesto al Valor Agregado publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 29 de - diciembre de 1978, y entró en vigor el día 10. de enero de 1980.	148
3.8.4.-	La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 31 de diciembre de 1979, inició su vigencia el día 10. de enero de 1980, abrogó la Ley General del Timbre el día 24 de diciembre de 1975, y suspendida la aplicación de ésta Ley a partir del día 10. de enero de 1982, por quedar Coordinada la Federación con el Distrito Federal en términos del artículo 9 de esta Ley	153
3.8.5.-	La Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y	

Legados, publicada en el Diario Oficial de la
Federación el día 30 de diciembre de 1959, y entró
en vigor el día 10. de enero de 1960, y derogada el
día 30 de diciembre de 1961..... 157

3.9.- La Ilícitud Tributaria del Notario como responsable
solidario. 169

CONCLUSIONES.....184

BIBLIOGRAFIA.188

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

INTRODUCCION

El Notario es una persona con determinados requisitos de honorabilidad, preparación y competencia, que lo hace dar seguridad jurídica a los particulares, a través de su intervención e imparcialidad y con la obligación de excusarse de actuar en aquellos actos que intervengan familiares o transgredan su competencia, con el fin de actuar conforme a derecho.

Por otra parte, el Estado le encomienda al Notario a través de la legislación tributaria, que sea dicho fedatario el que calcule, recaude y señale los impuestos y derechos que se causen por los actos jurídicos que sean pasados ante su fe, es decir, actúa como el consultor jurídico y fiscal de las partes, y tiene como tal, la obligación de informarles acerca de los criterios de imposición y sobre todo del monto previsible de impuestos y derechos permaneciendo sin embargo ajeno a los procedimientos fiscales.

Las mismas leyes establecen para el caso de incumplimiento por parte del Notario, tener que hacer el pago de recargos, multas e incluso cometer ilícitos y como consecuencia la suspensión temporal o definitiva de su función notarial.

El Notario no es un funcionario del Estado, teniendo encomendada la fe pública y por lo tanto no percibe sueldo con cargo al erario local pero es un colaborador del Estado; y a efecto de evitar o solucionar la discusión que surgió si era o no un funcionario, se modificó el artículo 10, de la Ley del Notariado para el Distrito Federal toda vez que la ley anterior establecía que era "funcionario público" y la reforma hecha es el cambio del término funcionario público por el de Licenciado en Derecho.

La Función Notarial es una profesión honorable y noble en su desempeño, por lo cual la responsabilidad fiscal es una atribución que el Notario debe cuidar de manera muy exacta al realizar los cálculos y liquidaciones de los impuestos tanto locales como federales, teniendo el Estado la seguridad en la recaudación de dichos impuestos.

En el desarrollo de este trabajo trataremos en el capítulo primero, la situación actual que guarda en la sociedad el Notario Público.

CAPITULO I
EL NOTARIO PUBLICO

En el segundo capítulo, se hace una remembranza del fundamento constitucional para imponer contribuciones, la cuál es facultad del Congreso, hasta llegar a la Competencia Tributaria con base en la Coordinación Fiscal.

Y por último, es el poder concluir como el notario a través de su responsabilidad solidaria atribuida por las legislaciones fiscales aplicables en el Territorio Nacional ha llegado a ser un auxiliar y colaborador del Estado en la recaudación de los impuestos lo cual será materia del tercer capítulo de este trabajo.

Agradezco al Licenciado Alberto T. Sánchez Colín, Notario Público Número 83 del Distrito Federal y al Licenciado Mario Becerra Poceroba, Catedrático de la Escuela Libre de Derecho, por su colaboración y dirección en éste trabajo de investigación, a ellos muchas gracias.

1.1.- SU EVOLUCION - SU NORMATIVIDAD.

La función notarial se puede decir que su reglamentación se da cuando Hernán Cortés llega a la Nueva España donde se empiezan aplicar disposiciones legales relacionadas con el ejercicio de la función notarial como son, todas las leyes de Castilla que tuvieron rápida incorporación en la Nueva España por la influencia y presencia del conquistador.

En los protocolos de esa época y la posterior, hasta el siglo XVII, se demuestra que la función notarial era monótona, no más se requería de la intervención del notario, poco después aparece y se introduce el fisco, como por ejemplo en la disposición de las cosas más pequeñas e insignificantes de un patrimonio vía testamento era necesario cubrir el impuesto sucesorio que ha sido suprimido ahora por el D.F., y en muchos Estados de la República.

Algunas disposiciones legales más importantes sobre el ejercicio de la función notarial son los que a continuación se mencionan: (1).

El Cedulaario de Puga contiene dos reales cédulas, una es la que determina que el real escribano de minas debe realizar personalmente su función; la segunda es el no cobrar honorarios muy altos.

1).- CARRAL Y DE TERESA, Luis; Derecho Notarial y de Derecho Registral, Editorial, Porrúa, S.A., México, D.F., 1965, págs. 79 y - 80.

El Cedulaario Indiano de Diego de la Encina, reglamenta el uso y características del protocolo, el manejo del oficio de escribanos de gobernación y de escribanos de cámara de justicia y el sistema de archivación.

La Recopilación de Indias y en los Autos Acordes, o sea, los Reales Decretos Pragmáticas y Cédulas recopiladas hasta 1775.

La Recopilación Sumaria de todos los Autos Acordes de la Real Audiencia y Sala del Crimen; y

Los Pandectas Hispano-Mexicanas de Juan N. Rodríguez de San Miguel, que son una síntesis de disposiciones genuinamente mexicanos sobre el notariado.

Otras Instituciones que sirvieron para enriquecer la función notarial son:

La organización Notarial: Cofradía de los cuatro Evangelistas y el Real Colegio de Escribanos de México que sirvieron como base para el actual "Colegio de Notarios de la Ciudad de México".

Pasando a la época independiente hay otros ordenamientos de importancia similar que iré mencionando y explicando sus diversas disposiciones y reglamentaciones que le dieron a ese decreto o ley su característica esencial y la aportación que tuvo a la función notarial para llegar a nuestros días. (2).

2).- Idem, págs. 81 y 82.

Decreto de 1834, sobre la organización de los Juzgados del Ramo Civil y del Criminal en el D.F., el cual establecía que en cada juzgado de lo civil existieran 2 oficios públicos anexos vendibles y renunciables, servidos por los escribanos propietarios de ellos o sustituidos en su caso.

Ley Central de 1853, Antonio López de Santana expide la Ley para arreglo de la Administración de Justicia en los Tribunales y Juzgados del Fuero Común. Esta Ley tiene disposiciones que son de gran aportación a la función notarial las cuales se mencionan a continuación:

A).- En su título octavo se incluye una nueva organización para los escribanos, que constituye la primera organización nacional del notariado.

B).- Se establecen requisitos para el escribano público de la nación como el ser mayor de 25 años, tener escritura en forma clara, conocimientos de gramática y aritmética y haber cursado dos años de una de las materias del Derecho Civil relacionada con la escribanía y otra de práctica forense y otorgamiento de documentos públicos; con práctica de dos años; honradez y fidelidad; aprobar un examen ante el supremo tribunal, y obtener el título del Supremo Gobierno con la obligación de inscribirlo en el Colegio de Escribanos, así como su firma y signos determinados. También se

establece en esta ley que se conserven a los escribanos actuarios para el servicio de los tribunales y se les encomienda el ejercicio de los oficios de hipoteca.

Una característica muy importante y que destaca esta ley es el declarar vigentes todas las disposiciones o reglamentaciones anteriores, sean castellanas o nacionales.

Ley de 1867 llamada "Ley Orgánica de Notarios y Actuarios del D.F." En esta ley se hace una distinción entre Notario y Actuario por lo que se manejan estos dos conceptos adoptados en esa época y los fines de la siguiente manera:

Notario es el funcionario que reduce a instrumento público los actos, contratos y últimas voluntades.

Actuario es el destinado para actualizar los decretos de los jueces, árbitros y arbitradores.

Establece como requisitos para ser notarios: (3).

A).- Ser abogado o haber cursado dos años de preparatoria más otros dos años de estudios profesionales que debían incluir cursos de derecho civil, mercantil, procesal y notarial.

3).- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, Bernardo; Historia de la Escribanía en la Nueva España y del Notariado, en México, Editorial ---- Porrúa, S.A., México, D.F., 1988, págs. 149 y 150.

B).- Ser ciudadano mexicano por nacimiento, no menor de 25 años, tener buenas costumbres, sin impedimento físico habitual, no haber sido condenado a pena corporal y conducta que inspire a las personas la confianza en él depositada.

C).- Tenía que aprobar un examen aproximadamente de 2 horas ante el colegio y aprobarlo para poder presentar un segundo examen ante el Tribunal Superior de Justicia con duración de una hora, una vez cubiertos estos requisitos se les otorgaba con la certificación del tribunal un título para poder entrar en funciones sin limitación de número y la jurisdicción era toda la entidad.

En cuanto a su protocolo estaba integrado por pliegos de papel sellado, el cual era encuadernado cada 6 meses, llevando el recuento de instrumentos. El gobierno vigilaba los protocolos realizando visitas periódicas.

Cabe destacar que esta ley dió la pauta a los abogados para ingresar al campo de la función notarial haciéndola más rica en número y en cultura jurídica.

Ley de 1901, entró en vigor en 1902. Su exposición de motivos establece ciertos principios importantes, como son que el gobierno debe nombrar, vigilar y limitar el número de notarios, también tendrán que actuar con testigos instrumentales, creando los aspirantes adscritos a los notarios. Se determinan los deberes e impedimentos del notario, se obliga a que el protocolo sea llevado en libros empastados y certificados al principio y al final, el

protocolo debe constar de 5 libros que se usarán cronológicamente y sin interrupción. Se debe llevar un libro de extractos que fijan ciertas reglas para instrumentos como son protestos, protocolizaciones, notificaciones etc. Esta ley no distingue que es una acta y una escritura. (4).

Los requisitos para ser notario son parecidos a los que se habían manejado en esa época, continúa el cargo como vitalicio, aquí ya se exige que el notario sea abogado, también por primera vez se exige el otorgamiento de una fianza para garantizar su responsabilidad y se limita a 50 el número de notarios, se incluye el arancel en la ley. Se prohíbe que el notario ejerza libremente su profesión de abogado, nada más se ha de dedicar a la función notarial como se establece en la actualidad en el Distrito Federal.

Ley del 9 de enero de 1932, sigue con los mismos lineamientos de la procedencia de la función notarial, es de orden público y proviene única y exclusivamente del Estado. Se define al notario como el funcionario que tiene fe pública para hacer constar los actos a los que los interesados deban o quieran dar autenticidad conforme a las leyes. Se conserva el sistema de notarios titulares y adscritos. (5).

El notario adscrito su función es más relevante, porque puede actuar con el de número y sin testigos de asistencia para autorizar un instrumento, además sustituirlo en sus faltas

4).- CARRAL Y DE TERESA, Luis; Ob. cit. págs. 82 y 83.

5).- Idem, pág. 84.

temporales o por suspensión definitiva, una vez que haya actuado por más de un año podrá seguir actuando, en caso contrario el aspirante más antiguo eligirá el notario.

Los extractos son suprimidos por esta ley y se obliga a llevar un índice por duplicado.

Se amplía el número de notarios a 62 en el Distrito Federal y cualquier notario podrá actuar en todo el territorio de esa entidad.

El ejercer la profesión de abogado, como se vió en la ley anterior es prohibida pero pueden desempeñar otros cargos como el de consejero jurídico o comisario en una sociedad, resolver consultas, ser árbitro o secretario en juicio arbitral, redactar contratos privados.

Ley del 31 de diciembre de 1945, define al notario que esta investido de fe pública para hacer constar los actos y hechos jurídicos a los que los interesados deban o quieran dar autoridad conforme a las leyes. (6).

Reafirma el carácter público de la función notarial, distingue claramente entre acta y escritura en base a su contenido, establece diversas incompatibilidades de la función, autoriza al notario para aceptar determinados cargos como de instrucción pública, desaparecen las divisiones territoriales pudiendo actuar el notario del Distrito Federal en toda la entidad.

El protocolo se extiende a un número máximo de 10 libros empastados.

Las minutas desaparecen, las cuales sólo daban el derecho a obligar a la contraparte a otorgar en escritura pública el contrato contenido en dicha minuta.

El número de notarios aumenta a 134, siendo titulares los adscritos que en 1945 llenaban los requisitos y quedando autorizado el ejecutivo a crear más notarios según lo requieran las necesidades de la entidad, pero con un requisito muy importante: por medio de oposición.

La oposición es un requisito que ésta ley contempla con una gran trascendencia, porque obliga a los aspirantes a notarios a prepararse de una manera muy completa tanto práctica como teóricamente, para poder obtener una patente al ejercicio de la función notarial y llegar a desempeñarla leal y fielmente y dar como resultado que la profesión de notario sea una de las más reconocidas, respetadas y enaltecidas hoy en día en nuestro país, por ser desempeñada por todo un profesional en el Derecho y dotado de una conducta intachable y recta en el desempeño de la función notarial.

La Ley del 8 de enero de 1980, define al notario como " el funcionario público investido de fe pública, facultado para autenticar y dar forma en los términos de ley, a los instrumentos en

que se consignen los actos y hechos jurídicos". También en su artículo tercero establece como número base de doscientas notarías en el Distrito Federal, con la posibilidad de crear más anualmente según las necesidades del servicio público. (7).

Esta es la ley vigente pero sufrió algunas reformas publicadas el 13 de enero de 1986, en el Diario Oficial de la Federación en donde varios artículos fueron modificados entre ellos, el artículo 10 que es la definición de notario que hasta nuestros días se maneja, y es la siguiente:

"Notario es un Licenciado en Derecho investido de fe pública, facultado para autenticar y dar forma en los términos de ley a los instrumentos en que se consignen los actos y hechos jurídicos".

Ahora es un Licenciado en Derecho y no un Funcionario Público, se sigue con el lineamiento que no tendrá sueldo con cargo al Presupuesto de Egresos del Departamento del Distrito Federal. Cabe destacar que desaparece el número de notarios que establecía y queda solamente en la determinación por parte del Departamento del Distrito Federal en la creación de notarías según las requiera la necesidad del servicio.

7).- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, Bernardo; Derecho Notarial, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1988, pág. 66.

Hay otras reformas como la del artículo 57, que establecía que los libros después de 5 años se tenían que entregar a la Dirección del Registro Público de la Propiedad, ahora se tienen que mandar al Archivo General de Notarías del Distrito Federal para su guarda definitiva.

En su artículo 82, se establecía que en una acta notarial se hacían constar tanto hechos como actos jurídicos, en la reforma se menciona que únicamente se asentarán hechos jurídicos.

En el artículo 146, se establecía que el Archivo General de Notarías dependía del Director del Registro Público de la Propiedad, ahora depende del Director General Jurídico y de Estudios Legislativos.

Se adicionan el artículo 41 bis, que establece que en caso de deterioro del sello de autorizar debido a su uso, el notario deberá obtener otro pero con un signo especial que lo distinga del anterior.

Se crea la Sección Quinta del Capítulo III, con los artículos del 59-A al 59-O, reglamentándose el protocolo abierto especial que podrá ocupar el notario en aquellos casos en que intervengan el Departamento del Distrito Federal, las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Con estas reformas y adiciones hechas a la Ley del Notariado, tenemos lo que hoy en día regula o reglamenta la función notarial en el Distrito Federal.

1.2.- SITUACION ACTUAL - CARACTERISTICAS.

La organización del notariado en el Distrito Federal tiene un principio de jerarquía, muy distinto al que se da en la esfera judicial o en la administrativa, que la caracteriza el tener una dirección a cargo del ejecutivo de la unión a quien le compete regular su organización, como una base necesaria de ordenación para el cumplimiento de esa función única; y les pertenece a los notarios contar con una organización corporativa propia, tienen plena autonomía e independencia en su función, llevando consigo solamente la potestad disciplinaria del Ejecutivo de la Unión, sin rendir cuentas al superior de los actos que realice o pueda realizar el inferior. Por lo que se desprende una facultad muy importante en esta profesión, que es la fe pública una definición, extraída del Libro de Derecho Notarial del Licenciado Bernardo Pérez Fernández del Castillo que la define.

"Fe Pública: La fe pública es un atributo del Estado que tienen en virtud del ius imperium y es ejercida a través de los órganos estatales y del notario". (8).

Por lo que se entiende, el notario, por disposición de la ley, recibe la fe pública del Estado por medio del titular del poder ejecutivo, que es el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

El Ejecutivo de la Unión delegará determinadas atribuciones al jefe del Departamento del Distrito Federal, pero aquel dictará los reglamentos necesarios para la ejecución de la Ley del Notariado

8).- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, Bernardo; Derecho Notarial, --- Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1988. pág. 153.

para el Distrito Federal, decretos, acuerdos, órdenes, circulares autorizará la creación y funcionamiento de las notarías y dictará las medidas necesarias para el exacto cumplimiento de la ley y la eficaz prestación de la función notarial.

El jefe del Departamento del Distrito Federal se encargará de la vigilancia del exacto cumplimiento de la Ley del Notariado del Distrito Federal, así como la autorización y creación para el funcionamiento de nuevas notarías de acuerdo a las necesidades del servicio, ya sea por el aumento de población, negocios civiles o mercantiles en las distintas delegaciones ubicadas en la jurisdicción del Distrito Federal.

Por lo tanto, el Departamento del Distrito Federal vigilará la función notarial, el cual, se encargará de publicar las convocatorias para presentar los exámenes de aspirante y oposición, que solo permiten el acceso a esta función a los más áptos y estudiosos y con mejores calificaciones de aquellos sustentantes. También vigila la separación, substitución temporal y convenios de asociación de los notarios, de la clausura de protocolo y el Archivo General de Notarías.

Existe la Dirección General Jurídica y de Estudios Legislativos, que es una dependencia del Departamento del Distrito Federal, a la cuál, le corresponde según el Artículo 37, fracción IX del Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal:

"Coordinar y vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de notariado, legislación y exhorto;"...

En ésta dependencia se conocen los asuntos del notariado por ejemplo se puede citar entre otros; la solicitud para sustentar el exámen de aspirante al notariado, se registran los convenios de suplencia, asociación y disolución, la firma y sello del notario, ordena la inspección general de notarias notificandole al notario y designando un visitador para llevar a cabo la inspección, califica las infracciones cometidas por el notario y dicta la resolución correspondiente, autoriza los protocolos para que el notario pueda asentar sus instrumentos.

Otra dependencia importante para el ejercicio de la función notarial es el Archivo General de Notarias que depende del Director General Jurídico y de Estudios Legislativos. El Archivo General de Notarias estará formado por los documentos remitidos a éste por los notarios del Distrito Federal, por los protocolos cerrados y sus anexos, por los sellos de los notarios que deban depositarse o inutilizarse y los expedientes, manuscritos, libros y demás documentos entregados para su custodia.

En cuanto a las características de la función notarial cabe destacar lo que se establece en el Artículo 10 de la Ley del Notariado para el Distrito Federal al definir al Notario como sigue:

" Notario es un Licenciado en Derecho investido de fe pública para autenticar y dar forma en los términos de ley a los instrumentos en que se consignent los actos y hechos jurídicos.

La formulación de los instrumentos se hará a petición de parte".

Su función de éste profesional del Derecho es meramente privada y autónoma teniendo una relación con el estado, pero sin llegar a depender de él y sin percibir sueldo alguno con cargo al Presupuesto de Egresos del Departamento del Distrito Federal.

En el segundo párrafo del artículo 10 antes citado se establece el principio de rogación, el cual es, el hacer la elección del notario por las partes para solicitarle la intervención estableciéndose entre ellos una relación jurídica.

Otras características que se pueden citar, son las que establece el Licenciado Luis Carral y De Teresa en su libro Derecho Notarial y Derecho Registral en donde establece dos audiencias, y el acto posterior de la segunda audiencia, me parece muy acertado el dividir la función notarial y observar como el notario en estas diversas etapas puede llegar a la conclusión del acto o hecho jurídico planteado por las partes al solicitar los servicios del notario. (9).

9).- CARRAL Y DE TERESA, Luis; Ob. cit. págs. 97 y 98.

En la primera audiencia establece que el notario se encarga de recoger la voluntad de las partes, las asesora y aconseja, e interpreta esa voluntad, y como consecuencia de esta audiencia el notario redacta el documento, lo escribe, llegando a la segunda audiencia en donde se hace la lectura del instrumento a las partes, informándoles y explicándoles el alcance e interpretación jurídica de sus voluntades. Otra característica dentro de esta segunda audiencia es el otorgamiento, o sea, la expresión del consentimiento, la intención de las partes y exterioriza la conformidad del texto leído y una tercera y última es la firma del instrumento.

Los actos posteriores a la segunda audiencia son aquellos que una vez que han firmado las partes, conformes con lo asentado en el protocolo del notario, éste se encarga de autorizarlo con su firma y lo convierte en documento público, el cuál, hara su reproducción cuantas veces sea necesario y lo conservará y algunas veces tendrá que hacer la inscripción en el Registro Público para una mayor seguridad jurídica.

Hay tres finalidades básicas que se distinguen en la función notarial como son las de seguridad, de valor y de permanencia. (10). La finalidad de seguridad en la que el notario hace juicio de capacidad, de identidad y competencia, también persigue esa seguridad la responsabilidad del notario. Otra finalidad es la de valor, el notario se encarga de darle a las cosas un valor jurídico, es el valor frente a terceros y el territorial. La de permanencia, esto es, el existir en lo futuro, la no destrucción fácilmente por 10).- Idem, págs. 99 y 100.

el transcurso del tiempo del documento inserto o reproducido en el protocolo del notario que lo mantendrá por cinco años en su poder y después lo depositará en manos del Archivo General de Notarías, en donde se encargaran de la guarda y custodia de dichos libros.

El secreto profesional es otra característica en el ejercicio de la función notarial en la que el notario deberá guardar en secreto todo lo pasado ante su fe, salvo algunos informes que pueda rendir a ciertas dependencias que así lo requieran.

Tomando en cuenta todo lo ya explicado como características de la función notarial, el notario es un profesional del derecho que con sus conocimientos jurídicos reviste a los actos y hechos jurídicos de una fe pública para darle autenticidad y veracidad conforme a las leyes.

El Licenciado Luis Carral y De Teresa nos dice sobre la responsabilidad notarial, "La ley ordena, permite, prohíbe y amenaza con castigos a los que no cumplan con lo que en la misma se dispone. Esa amenaza origina la responsabilidad que es como la sanción por inobservancia de la norma. Como el notario tiene la confianza no sólo de los particulares, sino también del Estado, ha de responder y merecer esa confianza. Por ello tiene más responsabilidades que la generalidad de los ciudadanos. El público está obligado a acudir al notario y por eso la ley es rigurosa con él, pues considera la falta que comete el notario, como una burla a esa confianza. A mayor poder, mayor responsabilidad; menor responsabilidad a menos poder;

así, se llega al ejecutor incondicional que es irresponsable ya que la responsabilidad se concentra en aquel que da la orden de obrar". (11).

11).- CARRAL Y DE TERESA, Luis; Ob. cit. pág. 127.

CAPITULO II
EL DERECHO TRIBUTARIO EN MEXICO

2.1.- EL DERECHO TRIBUTARIO EN CONOCIMIENTO JURIDICO. LO FINANCIERO.

"El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficios o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (12).

"El Derecho Tributario nace, nos dice Dino Jarach: "En virtud de un proceso Histórico-Constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, 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 fué por razones tributarias que nació el Estado moderno de Derecho". (13).

Por lo tanto retomando este principio de Dino Jarach llegamos a la conclusión de que todo se encuentra consagrado en nuestras Constituciones Políticas de los Estados Unidos Mexicanos, y que a través del tiempo ha ido reformándose, pero sin llegar a perder este principio "No existiría tal derecho sin este principio".

12).- DE LA GARZA, Sergio; Francisco; Derecho Financiero Mexicano, - Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1988, pág. 26.

13).- Idem, pág. 27.

"El Derecho Tributario es una disciplina dentro del campo de las finanzas públicas que se encargan del estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos, fundada en su poder de imperio a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas". (14).

Cabe destacar que las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y "Es la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines". (15).

Esta actividad financiera se desarrolla por medio de la política que el Estado diseña para buscar efectividad en estos recursos, dicha política financiera se desdobra en cuatro grandes rubros: (16).

- A).- Política crediticia y monetaria.
- B).- Política Fiscal.
- C).- Política Presupuestaria.
- D).- Política de Ingresos de Empresas Públicas.

Fonrouge describe este derecho en las diversas subramas que constituyen parte del todo, que son: Derechos Presupuestarios, patrimonial del Estado, deuda pública, monetario y el que nos interesa a nosotros, Derecho Tributario. (17).

- 14).- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; Principios de Derecho --- Tributario, Editorial Limusa, S.A., México, D.F., 1988, págs.-- 26 y 27.
- 15).- Idem, pág. 27 y 28.
- 16).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Epoca, Año -- VIII, No. 85, Enero 1987, pág. 584.
- 17).- Ibídem, pág. 584.

Es preciso hacer una distinción entre Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario para el mejor entendimiento y así llegar a la conclusión de cual es la rama y porque se esta haciendo referencia al Derecho Tributario en este capítulo.

En primer término, el Derecho Financiero desde un punto de vista científico no es posible hablar de este derecho como una disciplina autónoma, pero " Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado para la OBTENCION, MANEJO Y APLICACION DE LOS RECURSOS NECESARIOS para la consecución de sus fines". (18).

El Derecho Fiscal "Es aquél que comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la OBTENCION DE RECURSOS y las relaciones que se generan con esa actividad". (19).

Si partimos del origen etimológico de la palabra "Fiscal" proviene de la voz latina fisco, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el tributum que les era impuesto, a su vez la palabra "Fisco" se deriva de fiscus, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributun, tenemos que concluir, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingreso, a todo lo que ingresa en el erario. (20).

18).- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 27.

19).- Ibídem, pág. 27.

20).- Idem, pág. 25.

El Derecho Tributario se ha definido anteriormente y mencionará su distinción con los demás, es la OBTENCIÓN DE CONTRIBUCIONES.

Concluyendo con la distinción de estas tres ramas don Adolfo Atchabahian nos da una explicación . (21).

"En orden decreciente de comprensividad, habría: Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario".

"El primero incluiría la regulación de los actos cumplidos por el Estado, a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen ".

"El Derecho Fiscal incorporará los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que le son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público".

21).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número -- extraordinario. Lo contencioso tributario en América pág. 145.

"Por último, el Derecho Tributario mentaría aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea, entre recaudadores de los tributos establecidos".

2.2.- LA POTESTAD JURIDICA TRIBUTARIA Y COMPETENCIA TRIBUTARIA ACTUAL.

El poder tributario o también llamado potestad tributaria o poder fiscal por Berlín, o poder de imposición llamado así por Ingrosso y Blumenstein, se ha definido como la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. (22).

Sáinz de Bujanda define al poder o soberanía tributaria como la facultad propia del Estado para crear tributos. (23).

El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato define a la potestad tributaria "como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos." (24).

El Estado tiene la tarea de realizar una serie de funciones y prestar ciertos servicios públicos, que los mismos particulares por sí mismos no lo podrían llevar a cabo, por eso el Estado tiene la necesidad de obtener recursos que encuentran su fuente en los patrimonios de los particulares que constituyen ese Estado.

En todas las épocas y en todos los Estados a través de la historia, el Estado ha ejercido su Poder Tributario, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, y tales

22).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 209.

23).- Ibídem, pág. 209.

24).- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Derecho Fiscal, Editorial Harla, S.A. - de C.V., México, D.F., 1986, pág. 6.

aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Estos tributos e impuestos son palabras que por su simple connotación denota una superioridad o soberanía del Estado, a veces ejercida en forma despótica y arbitraria. En cuanto a la palabra contribución tiene un enfoque más depurado o a tono con la actualidad en donde el particular aporta de acuerdo a su capacidad contributiva para que el Estado pueda realizar sus fines.

El Poder Tributario es ejercido por el Estado cuando actúa soberanamente y en forma general determina cuáles son esos hechos o situaciones que al producirse en la realidad hará que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la administración y el

gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo. (25).

La Potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: La normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes. (26).

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que deben realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de este orden de ideas nos encontramos que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmada en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

25).- Idem, págs. 6 y 8.

26).- Idem, pág. 8.

Nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41, reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

En el caso de nuestro país que su vida se rige por la Constitución Política y con el sistema de división de poderes. El poder Legislativo ejerce el Poder Tributario cuando expide las Leyes que determinan los hechos o situaciones que al producirse genera para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En este sentido el Poder Tributario 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.

Lo anterior quedó plasmado en nuestra Constitución Política de 1917, en el artículo 73, fracción VII, en donde establece en su Sección III, de las facultades del Congreso.

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto

La Constitución Política no está optando por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

A).- Concurrencia contributiva de la federación y los Estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124).

B).- Limitación a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinar a la Federación (artículo 73, fracción X y XXIX).

C).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracción IV, V, VI, VII y 118). (27).

Por lo tanto, el Poder Tributario Federal no tiene limitaciones constitucionales en cuanto a materia sobre las cuales puede ejercerlo.

Hay que tener presente que la fracción VII, del artículo 73, Constitucional concede poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX, del mismo ordenamiento reserva ciertas fuentes a la federación.

27).- Tesis Jurisprudencial número 11, Apéndice al SJF, año 1965, -- Parte Primera, pleno pág. 42.

También hay que destacar el artículo 31 de la Constitución en su fracción IV, el cual establece:

Artículo 31 Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este precepto constitucional le concede facultades al Estado para establecer gravámenes a los ciudadanos como personas físicas ó bien cuando se han constituido en personas jurídicas, para que, de esta manera, el Gobierno cuente con diversas fuentes de ingreso para el sostenimiento de los mencionados servicios públicos.

Por lo tanto, cuando se habla de potestad tributaria nos referimos a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto cuando se habla de competencia tributaria son a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.

Como ya se estableció, la potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del procesc legislativo con la expedición de la ley, en la cuál se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse generan un vínculo entres los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Cuando se habla del ejercicio de la competencia tributaria no implica que se desconozca el poder del Estado sino que está preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público.

Fonrouge dice que el poder tributario se manifiesta en la creación de la Ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cuál se denomina competencia tributaria. (28).

Por lo tanto, existe una fuerza del Estado a través de la cuál se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos pero este poder, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Constitución.

La potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concentrarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cuál la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio. Por lo cuál la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos, que se derivan del poder del Estado y se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido. (29).

28).- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Editorial -- Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970, pág. 290.

29).- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Ob. cit. pág. 8.

El ejercicio de la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados en la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.

El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, el amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución.

El problema del ejercicio de la potestad tributaria se presenta en estados federales, como el caso de México, en que se encuentra distribuida entre la federación y los estados.

"Conforme a la teoría, Estado Federal es el producto del acuerdo entre los diversos entes que le han dado vida, para lo cuál se despojan de una serie de facultades que transfieren a la federación a efecto de que ésta pueda ejercerlas y así estar en condiciones de alcanzar los objetivos para que fue creado." (30).

"Este principio tiene su expresión plena en el artículo 124 de la Ley Constitucional al establecer que las facultades que no esten expresamente concedidas a la Federación se entiende que los
30).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 48.

estados las han reservado para su ejercicio. De aquí se desprende que la federación tiene un campo exclusivo, para lo que solamente ella a través de sus órganos, pueda actuar en este ámbito dando lugar a lo que conocemos como facultades exclusivas." (31).

También se señalan en la Constitución otras facultades que pueden ejercer tanto la federación como los estados, y que reciben el nombre de facultades concurrentes de los Estados y la Federación.

Existen las llamadas facultades concurrentes de la federación en materia tributaria se originan en aquellas fuentes que pueden ser gravadas tanto por ésta como por los estados.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la Fracción VII del artículo 73, Constitucional, para crear las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal como se ha establecido anteriormente en aquellas materias que no le son exclusivas y que ejercen también los estados miembros.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza, sostiene que es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, sin embargo, nos dice que en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la

31).- *Ibíd.*, pág. 48.

Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. En opinión de este tratadista, el fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 de la Constitución Política, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 del mismo ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república, representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental; por ello, indica es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además, nos dice, las fracciones de la III a la VIII, del artículo 117 de la Constitución Política significa un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias. (32).

La Potestad tributaria concurrente se ve matizada de manera especial en virtud del pacto federal, de tal manera que la fundamentación y razón de ser del poder tributario concurrente se encuentran contenidas en la Constitución. Por lo tanto, el fundamento constitucional de la potestad tributaria de los Estados se encuentra en el artículo 40, que establece la voluntad del pueblo mexicano para constituirse en una República, Representativa, Democrática, Federal, compuesta por estados libres y soberanos en

32).- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Ob. cit. pág. 134.

todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental. (33).

Luego entonces, todas las materias que no sean exclusivas de la federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados. Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión al amparo 9521/65, publicada en la página 77 del volumen CXXXIII, del Seminario Judicial de la Federación, que en su parte conducente dice:

"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, si no 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" (34).

Por lo que respecta a la Hacienda Municipal en la fracción II, del artículo 115 Constitucional se estableció en el Congreso Constituyente de 1917, que " Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los Estados...", "con lo que dejó en manos de los

33).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 221 y 222.

34).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 51.

Congresos Estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio, situación que lo hace depender en materia tributaria, del Poder Estatal. (35).

El municipio al carecer de poder tributario se limita en su fortalecimiento y se le impide su autosuficiencia económica ya que en materia financiera queda supeditado a las contribuciones que las legislaturas locales le señalen y a las participaciones que le sean asignadas con base en la reforma que se hizo a la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional en 1932. (36).

El municipio, es cierto, siempre pudo manejar libremente su hacienda, pero ello no le garantizaba que fuera suficiente para satisfacer sus necesidades. El Estado determinaba qué renglones quedarían gravados y de que manera y que participaciones le serían asignadas, por lo que en diciembre de 1982 se promovió una reforma al artículo 115 constitucional, en la que entre otros aspectos, se modificaron las bases de integración de la hacienda municipal. (37).

La exposición de motivos de esta iniciativa nos dice:

"... 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, mejora y las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles..."

35).- Idem, pág. 52.

36).- Ibidem, pág. 52.

37).- Ibidem, pág. 52.

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

"... se elevó a la categoría de rango constitucional el derecho de los Municipios a recibir las participaciones federales que en su caso se les asigne, disponiéndose la obligación de las Legislaturas locales de establecer anualmente las bases, montos y plazos con arreglo a las cuales la federación debe cubrir a los Municipios dichas participaciones".

Con estas reformas, la hacienda municipal se mejora y le atribuyen materias exclusivas que los estados les deberán asignar. Por lo tanto, la Hacienda Municipal a partir de la reforma quedó formada de la siguiente manera: (38).

- A).- Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.
- B).- Participaciones Federales
- C).- Ingresos por los servicios públicos que preste.
- D).- Rendimientos de sus bienes.

38).- Idem, pág. 53.

El Municipio carece de potestad tributaria, en virtud de no poder imponer o establecer sus contribuciones directamente, como lo hemos visto en la reforma anteriormente transcrita, y solo administra su hacienda en base a su competencia tributaria. (39).

Se suscitaron diversos problemas en materia de potestad y competencia tributarias entre Federación, Estados y Municipios, por lo cuál, se realizaron tres convenciones que en su momento se desarrollarán en este capítulo, y gran número de reuniones nacionales de funcionarios fiscales estatales y federales, siempre con el objetivo de procurar la coordinación de la federación y las entidades federativas en materia fiscal.

En la actualidad esta actividad tiene su base en la Ley de coordinación fiscal la cual pretende lo siguiente. (40).

- A).- Coordinar el Sistema Fiscal de la Federación, estados, municipios y Distrito Federal.
- B).- Organizar el Fondo General de Participaciones.
- C).- Fijar las participaciones a las entidades federativas.
- D).- Regular la forma de colaboración administrativa; y
- E).- Establecer organismos para el manejo de la coordinación.

Este sistema es el resultado de un largo diálogo entre las autoridades hacendarias federales y las de los Estados.

39).- *Ibidem*, pág. 53.

40).- *Ibidem*, pág. 53.

Existieron tres Convenciones Nacionales Fiscales, la primera en 1925, la segunda en 1932 y la última en 1943, pero en 1936 se dictó un proyecto por el Presidente Lázaro Cárdenas para reformar la Constitución, el cuál no tuvo ningun efecto.

Cabe señalar que la Primera Convención Nacional Fiscal se realizó porque se expresaban por parte del Secretario de Hacienda en el gobierno del Presidente Plutarco Elías Calles que cada Estado establecía su propio sistema Fiscal, el Gobierno Federal mantenía el suyo, y como los objetos del impuesto eran los mismos, y no había un plan concreto y definido de delimitación entre la competencia federal y las competencias locales para crear impuestos. (41).

También señala que el impuesto se hacía cada vez más oneroso por la multiplicidad de cuotas, multas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada e injustificable los gastos muertos de recaudación, inspección y administración de las rentas públicas. Y como no había acuerdo entre los Estados y la Federación, a menudo acontecía que las leyes de impuestos eran contradictorias, concurrían sobre una misma fuente recargándola extraordinariamente y dejando libre de gravámenes otras fuentes. Afirmaba que la concurrencia entre los poderes locales y el poder federal aumentaba la carga de las obligaciones fiscales sobre el contribuyente y hacía crecer también la carga improductiva para el fisco. Sigue argumentando que la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicidad constante de los

41).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 215.

gravámenes, la complejidad, la jerarquía fiscal, rompía la unidad económica de la República, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico.

Y por último, dice que es indispensable delimitar las competencias locales y la competencia federal en materia de los impuestos, y así determinar un plan nacional de arbitrios para que se unificara el sistema fiscal en toda la República, y disminuyeran los gastos de recaudación y administración.

Estas ideas son básicamente las que preocupan a las diferentes convenciones y tratan de aportar soluciones con relación a la distribución de poderes Tributarios con sus diferentes conclusiones adoptadas al término de cada una.

La primera Convención Nacional Fiscal de 1925 siendo Presidente de la República Plutarco Elías Calles se concluye con lo siguiente:

A).- Los impuestos sobre la tierra y los edificios son exclusivos de los Estados.

B).- Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre las concesiones otorgadas por autoridades locales y sobre los servicios públicos locales.

C).- El poder tributario Federal exclusivo sobre el comercio y la industria; sin embargo los Estados deben participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada Estado, pero de

acuerdo con una tasa uniforme para todos los Estados.

D).- Los impuestos sobre las herencias y la donaciones deben ser exclusivos de los Estados, pero el Gobierno Federal debe participar en sus productos conforme a bases uniformes.

E).- Debe tratarse en forma separada los impuestos especiales y futuras Convenciones deben resolver si deben ser establecidos por la federación o por los Estados y ambas clases de entidades deben participar en sus productos.

F).- Debe agregarse una nueva cédula a la Ley del Impuesto sobre la Renta a fin de gravar el ingreso de los bienes inmuebles edificados, cuyo producto debe ser exclusivo para los Estados.

Este proyecto no fue aprobado por el Congreso.

La segunda Convención Fiscal de 1932 siendo presidente de la República, Pascual Ortiz Rubio se concluye con lo siguiente: (42).

A).- La base de la tributación local debe ser la imposición territorial, en todos sus aspectos. Consecuentemente, el Gobierno Federal no debe establecer impuestos sobre esa fuente, ni es forma de impuestos directos ni como tantos adicionales sobre los tributos locales. Tal poder tributario debe ser ejercido sobre toda la propiedad territorial dentro de sus respectivos territorios, excluyendo los inmuebles propiedad de la Federación o de los municipios, destinados a servicios públicos o a vías generales de comunicación. debe gravarse tanto la propiedad urbana, como la rural, y tanto la edificada como la no edificada.

42).- Idem, pág. 217.

B).- Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre todos los actos no mercantiles que puedan tener lugar dentro de sus respectivas jurisdicciones.

C).- Asimismo. los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los servicios públicos municipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia.

D).- Por otra parte, el Gobierno Federal debería tener poder tributario exclusivo sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), sobre la renta (tanto de las sociedades como las personas físicas), y sobre la industria, cuando para ello se requieran formas especiales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos tanto los Estados como los municipios.

E).- El Gobierno Federal debe tener poder tributario exclusivo y aprovechamiento exclusivo en todas aquéllas rentas relativas a la producción y exportación de recursos naturales que pertenezcan a la nación y sobre los servicios públicos de concesión Federal.

F).- En los impuestos sobre las donaciones, el poder tributario debe ser exclusivo de los Estados, pero la Federación debe participar en el producto de dichos impuestos.

Entre estas dos últimas Convenciones Nacionales Fiscales por orden cronológico se encuentra el proyecto Cárdenas de 1936, para reformar la Constitución en sus artículos 73, fracción X y 131.

Establecía el proyecto como tributos exclusivos del Gobierno Federal los siguientes:

- A).- Impuestos y derechos de importación y de exportación.
- B).- Impuesto Sobre la Renta de las sociedades y de las personas físicas. En los ingresos recaudados participarían los Estados, el Distrito Federal, los Territorios y las Municipalidades.
- C).- Impuestos sobre los recursos naturales propiedad de la nación tales como los de minería, producción de sal y de petróleo, uso de aguas nacionales, pesca etc. Los Estados y los Municipios en los ingresos producidos por tales explotaciones cuando fueren realizadas en sus territorios.
- D).- Impuestos Sobre Instituciones de crédito y las compañías de seguros.
- E).- Impuestos especiales sobre la energía eléctrica, producción y consumo, gasolina y otros productos derivados del petróleo, ferrocarriles, transporte por vías generales de comunicación, hilados y tejidos, azúcar, cerillos, fósforos, tabáco, alcohóles, y mieles incristalizables, aguamiel y productos de su fermentación, cerveza, juegos, lotería y rifas, explotación forestal. En las rentas de estos impuestos participarían los Estados y Municipios, sobre la base tanto de su producción como de su consumo.
- F).- Impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la federación.

Y los tributos que se reservarían a los Estados son los siguientes:

A).- El impuesto predial, pero en los ingresos derivados de él participarían los municipios en cuanto a la recaudación realizada dentro de sus territorios.

B).- Un impuesto general sobre la industria y el comercio que sustituiría a los antiguos impuestos de patente. (El presidente consideraba este impuesto como de gran futuro y que debería pertenecer a los Estados por razón de su mejor administración y anunciaba que se presentaría un proyecto de ley uniforme, para asegurar su uniformidad en los diversos Estados). El Gobierno Federal participaría en el producto de este impuesto general, que también sustituiría al impuesto del timbre (federal) sobre las operaciones comerciales e industriales.

Este proyecto no fué aprobado por el Congreso de la Unión.

La tercera Convención Nacional Fiscal de 1947, siendo presidente de la República, Miguel Alemán se tomarón las siguientes conclusiones: (43).-

A).- Se determinan fuentes privativas de ingresos del Gobierno Federal, se reconocieron el Impuesto Sobre la Renta, aún cuando los Estados participarían en su producto, particularmente en las cédulas relativas a servicios personales y a inversiones de capital; impuesto sobre el comercio exterior (importaciones y

43).- Idem, pág. 219.

exportaciones), impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la federación.

B).- Ingresos privativos de los Estados y municipios en los cuales la federación no tendría participación los cuales son: el impuesto predial urbano y rústico, productos agrícolas, enajenación de bienes inmuebles, ganadería, venta de mercancías al menudeo, expendios de bebidas alcohólicas, impuestos sobre servicios públicos locales, así como otras fuentes de ingreso de derecho privado.

C).- A los municipios se les reconocieron como fuentes exclusivas de ingresos: impuestos sobre diversiones públicas, mercados, rastros, comercio ambulante, impuestos sobre servicios públicos municipales, licencias y registros.

D).- Como fuentes de tributación concurrente sobre bases uniformes, para los Gobiernos Federales, estatales y municipales son: Impuesto General sobre las ventas de la industria y el comercio e impuestos especiales sobre hilados y tejidos, producción y ventas de azúcar, producción y ventas de alcohol y de bebidas alcohólicas, cerveza producción y venta de aguas envasadas y explotación de recursos naturales.

Como consecuencia de la tercera Convención Nacional Fiscal, en 1949, se aprobó una nueva reforma a la fracción XXIX del artículo 73, Constitucional, por lo cuál se agregó una nueva fuente de tributación exclusiva para el Gobierno Federal: la producción y el consumo de cerveza. En el producto de este impuesto los Estados y Municipios recibirían una participación del 40%.

En 1942 también se aprobó una Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que sustituyó al antiguo impuesto del timbre sobre las ventas. De acuerdo con esa Ley aprobada por el Congreso, los comerciantes estaban gravados con una tasa del 18%, Sobre los ingresos brutos que percibían como consecuencia de la enajenación de bienes inmuebles, los arrendamientos mercantiles y las comisiones. Se permitía a los Estados hacer convenios con el Gobierno Federal a fin de percibir una tasa del 1.2%, que en total podía hacer llegar el gravamen a un 3.0%, tanto el Gobierno Federal como los Gobiernos de los Estados podían ser administradores de impuesto.

A este sistema puede adherirse las entidades federativas, el Distrito Federal está coordinado por disposición de la Ley, mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en tal virtud, a cambio de no mantener en vigor tributos análogos a los previstos en el sistema, obtienen un porcentaje de participación en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter federal, siempre que el origen de tales gravámenes por entidades, sea plenamente identificable, excluyendo únicamente a los impuestos al comercio exterior.

En México, el Estado busca evitar la doble o múltiple tributación interior y, a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por el texto constitucional de los campos impositivos federales, estatales y municipales y para ello creó el

Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante Ley de 22 de diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 del mismo mes.

Las raíces del actual sistema de coordinación fiscal, nos dice Margáin, se encuentran en la doctrina, legislación y jurisprudencia argentinas, ya que en este país surgió la tesis de que para un sólo territorio debe existir un sólo impuesto y de que para este efecto, el único ente que debe crear impuestos es la Federación, y ésta otorgar participación a los Estados y Municipios. (44).

La finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades Fiscales. La Ley además establece cuáles son y como se constituyen los organismos relativos a la materia de la coordinación fiscal y de las bases para su organización y funcionamiento.

Existe un instrumento básico para la operación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que es el Convenio de Adhesión, el cuál, es optativo el adherirse o no, si se adhieren convienen con la federación en dejar en suspenso mientras dura el convenio, algunos de los impuestos establecidos por su Legislatura o impone abstención

44).- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Ob. cit. pág. 141.

al propio Estado para establecer. Si los Estados optan por no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, salvo los señalados en la fracción XXIX, del artículo 73, Constitucional, en relación con el cuál pueden seguir recibiendo las participaciones señaladas en las Leyes Federales. (45).

La Adhesión al Sistema Nacional de la Coordinación Fiscal se realiza mediante la celebración de un convenio de coordinación fiscal entre la entidad federativa y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cuál debe ser aprobado y actualizado por la Legislatura Estatal, en cuanto, la entidad conviene en dejar en suspenso ciertos impuestos o derechos estatales o municipales o no establecer otros. (46).

Esta Adhesión debe llevarse a cabo integralmente y no en relación con algunos de los ingresos de la federación y debe publicarse en el Diario Oficial de la Federación y en el periodico Oficial de la Entidad.

Los Estados pueden coordinarse solamente en Impuestos, o también coordinarse en impuestos y en derechos.

45).- Idem, pág. 142.

46).- Ibídem, pág. 142.

La Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados y entre éstos los Municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones Federales, para lo cuál se crean diferentes fondos según la Ley de Coordinación Fiscal. (47).

- A).- Fondo General de Participaciones.
- B).- Fondo Financiero complementario de participaciones.
- C).- Fondo de Fomento Municipal.

Estos fondos se crean con diversos porcentajes que señala esta Ley; y del total que reciben los estados del Fondo General de Participaciones y del Fondo Financiero Complementario, deberán entregar a sus municipios cuando menos el 20%, respecto de los Fondos de Fomento Municipal los municipios perciben directamente de la Federación la participación que les corresponde.

También, adicionalmente las entidades pueden participar en recargos sobre impuestos federales y en las multas por infracción a las leyes federales que se señalen en los convenios o acuerdos respectivos, en la proporción que en los mismos se establezca.

Los organismos que se encargan del desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento de este sistema son: (48).

47).- DELGADILLO CUTIÉRREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 54.

48).- *Ibidem*, pág. 54.

- A).- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.
- B).- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales; y
- C).- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

En estos organismos se encuentran representados el Gobierno Federal y los gobiernos de las entidades federativas.

La falta de cumplimiento del convenio de coordinación por parte de la entidad Federativa, o el establecimiento de impuestos exclusivos de la federación, provoca que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previa audiencia de la entidad y teniendo en cuenta el dictamen de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, disminuye la participación de la entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que obtenga y si es el caso la violación a derecho la coordinación queda sin efecto. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público comunica esta resolución a la entidad de que se trate, señalando la violación que la motive, para cuya corrección cuente la entidad con un plazo mínimo de tres meses de no realizarla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declarará que deja de estar adherida al Sistema Públicandola en el Diario Oficial de la Federación.

CAPITULO III
ANALISIS JURIDICO DEL NOTARIO COMO
RECAUDADOR DE IMPUESTOS.

3.1.- LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

"La relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria". (49).

La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación transmisión o extención de derechos y obligaciones, así la define el Licenciado -- Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. (50).

En la relación jurídico tributaria sólo el Estado puede ser activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación.

La diversidad de presupuestos establecidos en las leyes dan origen al nacimiento de las relaciones jurídicas que tienen como contenido ya sea directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, en estas relaciones jurídicas existe unión, un vínculo jurídico entre las personas, una llamada acreedor y la otra deudor, el acreedor tiene derecho a exigir la prestación y el deudor tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer y de

49).- Idem, pág. 97.

50).- Ibidem, pág. 97.

no hacer o de tolerar, a estas relaciones en lato sensu se llama relaciones jurídicas fiscales y en estricto sensu relaciones jurídicas tributarias. (51).

Las relaciones jurídicas fiscales vienen siendo cuyo contenido es el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Estado en el carácter de perceptor de cualquier ingreso y las relaciones jurídicas tributarias las cuales son el objeto de estudio son aquéllas que tienen como carácter principal el pago de tributos, que vienen a ser los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

Las relaciones jurídicas ya sean de hacer, de no hacer, o de tolerar serán fiscales o tributarias, pero siempre y cuando esten ligadas con una obligación sustantiva ya sea fiscal o tributaria.

La relación jurídica tributaria tiene el carácter ex-lege, es decir, porque nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto o hipótesis establecidos por la ley. También es una relación de derecho en donde el Estado y el Contribuyente se encuentra principalmente en una igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, ambos sujetos al ordenamiento jurídico. Es una relación principal y central porque para que exista no necesita de la existencia de otra u otras obligaciones y es central porque en cierta forma alrededor de ella pueden producirse otras obligaciones y cuyo contenido es el pago del tributo, lo cual la hace preeminente a las demás. (52).

51).- Idem, pág. 98.

52).- Idem, pág. 100.

Esta relación tributaria es una relación entre dos personas el Estado como acreedor y por otra el contribuyente, causante o sujeto pasivo.

La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria son dos conceptos que traen mucha confusión porque a veces son utilizados como sinónimos, por eso es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella. Mientras no se realice el presupuesto normativo no habrá consecuencias jurídicas las cuales no podrán ser imputadas a los sujetos que se encontraron ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia, es decir, no puede existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivadas de esa norma o precepto jurídico, lo cual trae aparejado la no existencia de una relación jurídica tributaria. (53).

53).- Idem, pág. 102.

3.2.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La obligación tributaria diferenciándola de la relación jurídico tributaria, como vínculo entre diversos sujetos, la relación jurídica comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que ésta es el todo y aquella sólo una de sus partes.

Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes: (54).

A).- La Ley, unida a la realización de un hecho generador contenido en ella, y distinto de la voluntad de obligarse; a éste tipo de obligaciones se les conoce como obligaciones ex-lege.

B).- La Ley, por si misma, no tiene ninguna relación o conexión con un hecho jurídico, a estas se les conoce como obligaciones meramente legales, y

C).- La voluntad de un sujeto que se ve dirigida a producir el nacimiento de una obligación que traera como resultado ser el obligado y ser esa obligación reconocida por la ley, a estas obligaciones se les llama obligaciones voluntarias.

Cabe señalar que las obligaciones meramente legales y las obligaciones voluntarias no existen en el Derecho Tributario, las últimas en virtud del principio de legalidad que es básico en un Estado de Derecho.

54).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 547.

Hensel sostiene que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento depende de dos elementos: Uno es la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; y dos es la realización en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la Ley. (55).

Ante todo, debemos mencionar como característica esencial y reafirmando lo que sostiene Hensel se trata de una obligación ex-lege cuyo sujeto activo necesariamente o primordialmente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es, directa ó indirectamente la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica.

Concluyendo es una obligación ex-lege porque nace, se crea y se instaure por fuerza de la Ley.

El individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actué, sino sólo cuando la situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. Por lo que el individuo seguirá realizando sus actividades, pero será el ordenamiento legal quién le da nacimiento a la obligación, porque si la voluntad del particular es

adquirir o vender un bien inmueble, es decir obtener un ingreso mediante la realización de la operación, y la voluntad de la Ley es el generar la obligación.

Con respecto al sujeto activo, será necesariamente, el Estado quién, a través de sus organos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, como lo dispone, el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

De este precepto constitucional se desprende dos supuestos que son el primero que todo mexicano tiene la obligación de pagar sus impuestos para poder contribuir al gasto público y así alcanzar un desarrollo en el país, el segundo supuesto es el que la federación, los estados y los municipios son los acreedores de la obligación tributaria, que ya sea en forma centralizada o descentralizada ejercerá sus facultades tributarias.

En relación a su objeto, se debe mencionar que la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria. Sin embargo, es preciso mencionar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente

del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos ya sea para regular la economía, como es el caso de los aranceles al comercio exterior, y otros de carácter interno o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como el consumo de bebidas alcohólicas o de productos nocivos para la salud. Estos fines son conocidos como extrafiscales y son esenciales para el manejo de la política tributaria de un país. (56).

Retomando la idea de que para el nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria.

En la doctrina se encuentran diferentes tendencias respecto a la identificación de la conducta llamada hecho Generador y que en muchas ocasiones se confunde con el Hecho Imponible, por lo que resulta concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de tributación, el Hecho Imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la Ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria, por lo que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, base, sujeto, tasa o tarifa y el Hecho Generador por su parte es la realización del supuesto

previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer. Por lo tanto el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general se puede afirmar que el hecho imponible es el Derecho Tributario lo que el tipo es al Derecho Penal y el hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal. (57).

El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en materia fiscal un punto de gran importancia debido a que permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esas situaciones, es decir a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La Obligación Tributaria concluyendo es: (58).

A).- Una obligación de Derecho Público.

B).- Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.

C).- Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.

D).- Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores

57).- Idem, pág. 101.

58).- PUGLIESE, Mario; Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1976, pág. 240 y 241.

directos, conjunta o solidariamente con éstos.

E).- Tiene por objeto una prestación pecuniaria.

F).- Tiene su fuente jurídica en la ley.

G).- Tiene su causa éticojurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.

Por tanto, la obligación tributaria es una obligación ex-lege de derecho público y de contenido pecuniario, la cual, viene a dar un carácter principal, primordial y esencial a los sujetos de la obligación tributaria.

3.3.- EL CREDITO FISCAL.

"Si la Obligación Fiscal en general no es exigible de inmediato tratándose de la obligación sustantiva su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que ésta no es exigible como tal puesto que requiere su transformación al Crédito Fiscal, lo cuál se realiza a través de un procedimiento denominado "Determinación", mediante el cual se precisa el quantum, el monto de aquella obligación sustantiva". (59).

En el Código Fiscal de la Federación vigente se precisa el alcance y contenido de este concepto en su artículo cuarto, el cual establece:

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

Por lo tanto, sólo pueden constituir Créditos Fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones, de aprovechamientos y de sus accesorios, por lo que deja, fuera a los ingresos denominados productos. Sin embargo, permite que adquiera

la característica de Crédito Fiscal otras cantidades que debe percibir el Estado, que sin tener naturaleza fiscal la ley les otorgue ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

Se desprende de lo anterior, que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un Crédito Fiscal, pero no todo Crédito Fiscal deriva de una obligación fiscal. (60).

Cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Para que esto pueda realizarse se requiere precisar su contenido, es decir, cuál es la cantidad que debe darse, el quantum de la obligación. (61).

Por la simple naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el sólo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible sólo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido. Pero aún teniendo todos los elementos, es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto de precisión del quantum de la obligación se le denomina "DETERMINACION FISCAL" (62).

60).- Ibidem, pág. 107

61).- Idem, pág. 108

62).- Ibidem, pág. 108.

La doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la "determinación" figura que se estableció en nuestro País apartir de la aparición del libro de Mario Pugliese, titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra Italiana " accertamiento " que dió origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal: (63).

En la Teoría Italiana la declaración de que el crédito fiscal existe y la determinación de las bases para su liquidación son un solo acto, que si bien reviste dos fases o etapas sucesivas éstas no admiten separación pues ambas son igualmente indispensables para que se surja el derecho del Estado, en cobro de una prestación individualizada. Sin embargo existe independencia entre las dos funciones y así es como si no se "aciertan" las bases para liquidar el crédito, esa omisión no desvirtúa ni menos destruye el crédito que hace perfecto desde que se realiza la situación que prevé la ley para la generación de la obligación. El mismo Mario Pugliese así lo reconoce en este párrafo de su obra " Nosotros también hemos advertido que el momento en que se verifica el hecho al cuál la ley une el nacimiento de la obligación tributaria, es precisamente el momento decisivo y característico del nacimiento de la obligación misma. (64).

63).- Ibidem, pág. 108.

64).- Ibidem, pág. 108.

En nuestro derecho se presentan situaciones en que no es discutible la existencia del crédito, nacido desde que se realizó la situación considerada en la ley independientemente de que se "fijen" las bases de su liquidación. En estos casos el crédito esta latente y dura así hasta que transcurre el término de la prescripción; si ésta se consuma, la obligación quedará extinta por ese motivo, sin que sea legal ya "acertar" sobre su medida.

Una de esas situaciones es cuando la autoridad declara que alguien es contribuyente. En ese caso, se realiza el "accertamiento" del nacimiento de la obligación, pues se considera que el afectado ésta dentro de la situación prevista en la ley, Pero no existe "accertamiento" de las bases para la liquidación del crédito, porque aquella declaración no es suficiente. La medida de la obligación depende de la aplicación de muchas disposiciones de la ley tributaria y de la consideración de las circunstancias en que se encuentre el contribuyente.

El procedimiento que se conoce como determinación está constituido por dos aspectos: (65).

A).- Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

B).- Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones, es decir, se precisan el objeto,

los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y hace la operación aritmética que nos dara como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

Se ha discutido durante mucho tiempo, respecto a la naturaleza de la determinación tratando de precisar si solamente era declarativa o constitutiva del crédito fiscal, discusión que se desarrollo en nuestro país debido a la distinción que se hacía en el Código Fiscal respectivo de los conceptos Obligación Fiscal y Crédito Fiscal, sin embargo las propias disposiciones eran claras respecto de una y otra figura: La obligación nace con la realización del hecho generador, y el Crédito Fiscal con el acto de determinación que pueda llevarse a cabo por el contribuyente, por la autoridad y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada o presunta.

"La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles". (66).

"La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia Ley". (67).

"Los artículos 62 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, y 55 al 63 del Código Fiscal de la Federación establecen este procedimiento, que se origina cuando la administración, ante la imposibilidad de determinar una "base cierta", tiene que partir de presunciones establecidas por la ley a partir de los hechos que pueda comprobar, de la información de terceros, de los libros de la contabilidad del contribuyente de la documentación que obre en su poder y de otros medios indirectos". (68).

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 149 establece cuales son los únicos créditos prioritarios a los Fiscales; así encontramos que el Fisco Federal tendrá preferencia para recibir el pago de crédito con excepción de los constituidos por:

- A).- Adeudos garantizados con prenda o hipoteca.
- B).- Alimentos.
- C).- Salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la ley Federal del Trabajo.

67).- Ibídem, pág. 109.

68).- Ibídem, pág. 109.

Por lo que se refiere a la preferencia del Crédito Fiscal federal respecto de Crédito Fiscales Locales, encontramos en el artículo 147 del propio Código Fiscal de la Federación las reglas de preferencia al disponer que: (69).

"Las controversias que surjan entre el Fisco Federal y los fiscos locales relativos al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los tribunales judiciales de la federación tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las reglas siguientes:

I.- La preferencia corresponderá al Fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

II.- En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante".

A su vez, el artículo 148 señala que:

"Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor, el Fisco Federal con los Fiscos locales fungiendo como autoridad Federal de conformidad con los convenios de coordinación Fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los Créditos Fiscales Federales omitidos". (70).

Del mismo artículo se deriva la prelación de pago, que se precisa en el siguiente párrafo. " El producto obtenido en los términos de este artículo se aplicará a cubrir los Créditos Fiscales en el orden siguiente: (71).

- 1).- Los gastos de ejecución.
- 2).- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- 3).- Las aportaciones de seguridad social.
- 4).- Los accesorios de las demás contribuciones y otros Créditos Fiscales.
- 5).- Las demás contribuciones y otros Créditos Fiscales.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, se podrán combinar las diferentes formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, así como sustituirse entre sí, caso en el cual antes de cancelarse la garantía original, se deberá constituir la sustituta. La garantía constituida puede garantizar uno ó varios Créditos Fiscales, y se deberá ampliar dentro del mes siguiente aquel en que concluya su vigencia.

Los medios que señala este artículo son: (72).

70).- *Ibidem*, pág. 110.

71).- *Idem*, pág. 111.

72).- *Idem*, pág. 112.

A).- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

B).- Prenda o hipoteca.

C).- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

D).- Obligación solidaria asumida por tercero que comprueba su idoneidad y solvencia.

E).- Embargo en la vía administrativa.

La garantía deberá comprender además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se originen en los doce meses posteriores a su otorgamiento. Al finalizar este período y en tanto no se cubra el crédito se deberá ampliar la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

El artículo 142 del propio Código se precisa que procede garantizar el crédito fiscal cuando: (73).

1).- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

2).- Se solicite prórroga para el pago de los Créditos Fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

3).- Se solicite la aplicación del producto por tener un

73).- Ibídem, pág. 112.

crédito preferente.

4).- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las Leyes Fiscales.

3.4.- LAS CONTRIBUCIONES

Para la determinación del concepto contribución es necesario mencionar ciertas características que esclareceran los elementos fundamentales de ésta y son los siguientes: (74).

- A).- Son aportaciones pecuniarias.
- B).- Son de naturaleza netamente personales.
- C).- Su producto satisface o está destinado a cubrir el gasto público de los entes federal, estatal y municipal.
- D).- Se establece solamente por disposición legal, y
- E).- Debe ser su aportación proporcional y equitativa.

Es una aportación pecuniaria, porque indudablemente para contribuir al gasto público de los entes, ya sea federal o estatal, debe ser de una manera económica, aportando una parte proporcional y equitativa del patrimonio que el individuo posea en ese momento.

Es personal, porque es obligación de los mexicanos contribuir, porque de acuerdo con el principio fundamental, el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas, No existen relaciones con las cosas, ya que éstas por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones.

74).- Idem, pág. 61.

El destino es para los gastos públicos, porque las contribuciones solamente se pueden destinar para el gasto público y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los Tributos. Por lo tanto, de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, siempre y cuando apoyados en una disposición legal.

La distinción o diferenciación entre proporcionalidad y equidad se verán más adelante cuando se hable de los impuestos, pero se dará una pequeña explicación, habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

La proporcionalidad de la idea de una parte de algo, hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas por lo que se deduce que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona.

La igualdad se origina de la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Se debe establecer por disposición legal, el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley. Esto se reduce al principio de legalidad en materia tributaria conforme a la división de poderes al acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión razón por la cuál él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material.

Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general; cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículos 24, 49 y 131 Constitucionales). En estos casos, el ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados Decretos-Ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales impersonales y abstractas.

Dentro de los Ingresos de la Federación se encuentran los ingresos tributarios que son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias. Conforme a la Teoría de la Tributación la figura Tributaria por excelencia son los impuestos, como se establece en el propio Código Fiscal de la Federación, los impuestos son los tributos más representativos ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares. (75).

Tratándose de ingresos derivados de los tributarios, como los recargos, las multas y los gastos de ejecución, conforme a nuestro Código se considera que participan de la naturaleza de los ingresos tributarios, por ser accesorios de ellos y participan de su naturaleza.

En la Ciencia de las Finanzas Públicas como el Derecho Financiero, expresado por la mayoría de sus más preclaros exponentes, está conforme en que los tributos pueden clasificarse en tres grandes grupos, conforme a tres grandes principios de distribución de las cargas públicas. Las tres categorías tradicionales de tributos vienen a ser, los derechos, los impuestos y las contribuciones especiales. (76).

Los derechos, afirma Dino Jarach que "Un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquel de hacer pagar un determinado gravamen a aquellos que reciben en 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, por que 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. (77).

Giannini, enfoca el problema desde el punto de vista de las diferencias que existen en la organización de los servicios públicos en relación con las personas que los utilizan, afirma que hay ocasiones en que "el servicio público, dada su propia naturaleza y el modo en que está ordenado, se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, sea porque estas las soliciten, sea porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal. "En este caso, afirma Giannini, como la finalidad de satisfacer un interés público sólo puede alcanzarse mediante el cumplimiento de las varias prestaciones relativas a cada uno de los usuarios, "es justo que recaiga sobre ellos, si no la totalidad, sí, al menos la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio". (78).

Entre los autores mexicanos, Emilio Margafn Manautou ha propuesto que se le defina como "La prestación exigida por la administración activa y señalada por una ley, en pago de servicios administrativos particulares". (79).

77).- Idem, pág. 330.

78).- Ibidem, pág. 330

79).- Idem, pág. 331.

Giannini sostiene que "la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado". (80).

En Argentina, Giuliani Fonrouge afirma que la tasa es "la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado". (81).

Para Pugliese el derecho corresponde "a servicio del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano". (82).

Cabe señalar que ha esta especie de tributo en Mexico, tradicionalmente se le llama "derecho", y en los países sudamericanos, España e Italia: tasa.

Existe una perfecta uniformidad en la doctrina y expresamente existe un reconocimiento de que el derecho es una contraprestación en dinero en el Código Fiscal. El derecho supone que el sujeto pasivo de este tributo recibe algo a cambio del pago de dinero que hace al Estado, o sea, el contribuyente que recibe el servicio paga una cantidad de dinero al Estado y en ese pago radica la contraprestación.

80).- *Ibidem*, pág. 331.

81).- *Ibidem*, pág. 331.

82).- *Ibidem*, pág. 331.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza, define al derecho de la siguiente forma: " Son derechos las contraprestaciones que las leyes exigen que paguen aquellas personas que reciben servicios de la administración pública en ejercicio de sus funciones de derecho público". (83).

Para el Licenciado Sergio Francisco De la Garza, la contribución Especial," es la prestación legalmente obligatoria que corresponde al beneficio particular que produce una obra pública o al gasto público que provoca el ejercicio de una determinada actividad particular". (84).

Margaín Manautou afirma "la contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los beneficios o beneficia en forma específica". (85).

Rossy dice que "la contribución por antonomasia conocida específicamente como contribución especial, consiste en la aportación pecuniaria forzosa de cierto número de administrados a la ejecución o sostenimiento de una obra, mejora o servicio de interés general realizada por el ente público, de la cuál resulta beneficiado especialmente el contribuyente, con una ventaja de tipo económico, en proporción mayor que el resto de sus conciudadanos". (86).

83).- Idem, pág. 345.

84).- Ibidem, pág. 345.

85).- Ibidem, pág. 345.

86).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXX aniversario-- de la Ley de Justicia Fiscal, No. 2 extraordinario, AÑ: 1966, -- pág. 345.

Según Fonrouge "esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado". (87).

El Licenciado Fernando Saíñz De Bujanda establece que existen dos tipos o clases de contribuciones especiales y son las siguientes: (88).

A).- Las contribuciones de mejora; que son aquellas que deben pagarse por propietarios o poseedores de bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o de urbanización.

B).- Las contribuciones especiales que deben pagar quienes ejercitan una actividad comercial, industrial o de otra clase, la cual provoca un gasto o un aumento del ente público.

Y el Licenciado Sergio Francisco De la Garza establece tres clases y son: (89).

A).- Contribuciones de mejoras.- es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales.

87).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 346.

88).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos de Derecho-Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXX aniversario -- de la Ley de Justicia Fiscal No. 2. extraordinario, Año 1966, --- pág. 349.

89).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 348.

B).- Contribuciones por gasto.- es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público.

C).- Contribuciones de seguridad social.- son aquellas cuotas de seguridad social.

Es evidente que en el Código Fiscal de la Federación no ha sido consagrado de manera expresa la contribución especial. La omisión parece más extraña si se toma en cuenta que los redactores del Código Fiscal de la Federación, tuvieron a la vista la doctrina Alemana y la doctrina Italiana y que entre las obras consultadas, pusieron especial atención en la de Mario Pugliese, el cuál acepta la existencia de esta figura entre el impuesto y el derecho.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza explica la falta de referencia, y aún de definición expresa de la contribución especial en el Código Fiscal, y dice "que los autores del Código, consideraron innecesario definir a la contribución especial en dicho ordenamiento legal, en virtud de que ese tributo encuentra su aplicación más frecuente en la esfera municipal y es de muy escasa aplicación en la esfera Federal, que es de la que se ocupa el Código Fiscal de la Federación, y entonces la contribución especial queda encuadrada en la categoría de aprovechamientos que es el cajón de

sastre de los ingresos públicos, al cual van a parar todos aquellos ingresos federales que no tienen la categoría de impuestos, ni derechos y de productos" (90).

Se puede determinar que de esta figura genérica (contribuciones), podemos determinar que las especies de contribuciones son:

- A).- Impuestos.
- B).- Aportaciones de Seguridad Social.
- C).- Contribuciones de Mejoras, y
- E).- Derechos

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación define a cada concepto antes citado, de los cuales el primero es el que nos interesa y se definirá en su oportunidad, se dará una breve connotación de los tres últimos.

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

90).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXX aniversario - de la Ley de Justicia Fiscal No. 2 extraordinario, Año 1966, -- pág. 347.

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

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Respecto a los derechos tenemos que el presupuesto de hecho es la contraprestación de un servicio particularizado al contribuyente, o el uso o al aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación. (91).

Las Aportaciones de Seguridad Social, el presupuesto de hecho será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social

91).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 66.

realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por él mismo en una obligación de seguridad social. Finalmente, en las contribuciones de mejora, lo será el beneficio que obtendrá el sujeto como consecuencia de la realización de una obra pública. (92).

92).- *Ibidem*, pág. 66

3.5.- LOS IMPUESTOS

"Los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, los cuales son reclamados en virtud del poder coactivo, en una forma y cuantía determinada unilateralmente y con el fin de satisfacer las necesidades colectivas y sin una contraprestación especial". (93).

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación nos da un significado o definición sobre lo que es un impuesto y establece en su fracción primera.

I.- Impuestos, son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV, de este artículo.

Esta definición nos da a entender, que la persona física o moral que paga impuestos al Estado, no percibirá a cambio de la cantidad pagada algo concreto ya que tratándose de impuestos, la prestación dada por el individuo no es seguida por una contraprestación del Estado. Esto es, el particular que hace su aportación al gobierno, lo hace porque está obligado a ello, así el comerciante que paga su Impuesto Sobre la Renta, no percibe, por ese pago, cosa o servicio alguno determinado de inmediato.

93).- RAMÍREZ VALENZUELA, Alejandro; Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal, Editorial Limusa, S.A., México, D.F., 1986, --- pág. 180.

Lo anterior explica la resistencia por parte de los particulares a aceptar la obligación de pagar impuestos, porque sienten que están pagando su dinero sin percibir compensación alguna. Por lo que se dice que el Estado establece los impuestos en forma unilateral, no necesita contar con la aprobación o conformidad del sujeto del impuesto, sino que, el Estado los establece en virtud de su poder, de su autoridad y su soberanía, valiéndose de sus órganos quienes la Constitución da facultades para el establecimiento de dichos gravámenes.

La figura de la carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicar. Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad: La Revolución Francesa, que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo texto se estableció: "Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da de determinar la cuota, el asiento, el cobro y la duración", y el movimiento de la independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsado por la chispa del establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas.

La manifestación de este poder se ha tratado de justificar de muy diferentes formas. Se han expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia, entre las que encontramos las teorías de

la equivalencia, del Seguro de Capital Nacional, y la del Sacrificio, sin que ninguna de ellas haya subsistido a la crítica puesto que exponen argumentos que no llegan a tener el peso suficiente para su justificación.

La Teoría de la Equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado en favor de los particulares, la cual no es aceptable porque nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción de los impuestos que pagan y, en muchos casos, el beneficio particular es inversamente proporcional al impuesto pagado. Por lo tanto, no es aceptable la idea de que percibe el Estado por concepto del impuesto sea destinado única y exclusivamente a la prestación de servicios públicos. (94).

La Teoría del Seguro, el impuesto es considerado como una prima de seguro, que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en sus bienes y en su persona les proporciona el Estado. No se puede aceptar que el estado tenga como única o principal función la protección individual, ya que sobrepasa con mucho su cometido, porque con el producto de los impuestos tienen muy diversas finalidades. (95).

La Teoría del Capital Nacional, considera que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la

94).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 67.

95).- Ibídem, pág. 67.

planta generadora de riqueza de un país. No es aceptada porque el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esa actividad. (96).

La Teoría del Sacrificio, identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Esta teoría más que tener o tratar de justificar la existencia de los impuestos proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones: Que el sacrificio que produzca el impuesto en cada individuo sea el menor posible. (97).

Concluyendo fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía. Esta teoría se le conoce con el nombre de Teoría del Deber. (98).

La aplicación indiscriminada y arbitrariedad de impuesto puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

96).- *Ibidem*, pág. 67.

97).- *Ibidem*, pág. 67.

98).- *Ibidem*, pág. 67.

Existen los principios de Fritz Neumark, los principios de Adolfo Wagner, los principios elementales de Adam Smith, los principios de la Suprema Corte de Justicia y los más importantes y que nos interesan para nuestro trabajo los principios constitucionales.

Los principios de Fritz Neumark anunciados en su libro Principios de la Imposición del Instituto de Estudios Fiscales; Madrid 1974, considera que a fin de alcanzar los objetivos de justicia, economía y eficacia operativa en la tributación, se debe observar los principios que denomina político-sociales, político-económicos y técnico-tributarios. (99).

Los políticos sociales deben buscar distribuir los gravámenes de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo mas equilibrado posible.

Los principios políticos económicos que se manifiestan en la consecución de la eficacia, la estabilidad y el desarrollo económico permitiendo la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía, así como la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

99).- Idem, pág. 68.

Y, los principios técnico tributarios tienen el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición debiendo existir una estructuración adecuada del sistema de las normas tributarias, que por su congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración.

Los principios de Adolfo Wagner en su Tratado de la Ciencia de Finanzas hace la distinción de cuatro principios. (100).

El primero es el llamado política financiera, trata de los principios de la elasticidad de la imposición y la suficiencia de la imposición. El principio de la elasticidad es el tener una diversidad de impuestos que permitan al sistema fiscal, o sea, el Estado en un período de adversidad, recibir todos los ingresos que necesitan y la suficiencia de la imposición, es el que los impuestos deben ser lo suficientemente necesarios para cubrir en un período las necesidades financieras.

Los principios de economía pública, proclama que debe hacerse una elección entre los impuestos, el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada y la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.

En el tercer término están los principios de equidad, o de repartición equitativa de los impuestos, los cuales proclaman la generalidad y la uniformidad en la tributación.

Y, el cuarto son los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, los cuales son la fijeza en la imposición, y expresa las siguientes reglas:

- 1.- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- 2.- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- 3.- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.
- 4.- Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.
- 5.- El rigor jurídico y la precisión, que excluye la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
- 6.- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.
- 7.- Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto, y
- 8.- Debe utilizarse la pena para dar a conocer las leyes nuevas.

Las anteriores recomendaciones son de gran aceptación; pero en la práctica tributaria mexicana deberían ser llevadas a cabo para una mejor recaudación de los impuestos por parte del Estado, cabe señalar, que en la primera recomendación que establece Wagner entraría la figura del notario, el cual, cuenta con una preparación profesional apta para recaudar los impuestos y hace posible que el Estado tenga la seguridad de percibir los impuestos sin tener que pagarle al notario una remuneración por el servicio prestado.

Los principios elementales de Adam Smith, expuestos en el libro V, capítulo II, parte II, de su obra Investigación sobre la Naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones, sigue teniendo vigencia en la actualidad para el buen funcionamiento del sistema tributario. (101).

Principio de Igualdad "Los Ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

Este principio establece dos formas la generalidad de los impuestos y su uniformidad. La generalidad es que todos los individuos tienen la obligación de pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. Y la uniformidad es el que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto.

101).- Idem, pág. 404.

Principio de Certidumbre "El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. ... La certidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares para la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso"

Para el cumplimiento de este principio, es necesario especificar los siguientes datos que son: El sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga las penas en caso de infracción etc.

Principio de Comodidad "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente".

El impuesto se debe cobrar inmediatamente, se reciente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que le dio origen.

Principio de Economía "Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha enunciado los principios que deben regir los impuestos de la siguiente manera: (102).

- 1.- Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes.
- 2.- El impuesto debe ser justo es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la Nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.
3. Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio, y
- 4.- Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación, el importe del mismo impuesto, o sea, aumento éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.

El ejercicio del Poder tributario y la actuación de las autoridades deben seguir determinados lineamientos para recaudar los impuestos, que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio. A estos principios se les conoce como Principios Constitucionales de la tributación que se derivan del artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

102).- Idem, pág. 407.

El Principio de Legalidad, en la fracción IV, del artículo 31, Constitucional esta consagrado al establecer que son obligaciones de los mexicanos " Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación nacional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia a que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas Fiscales, que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a títulos particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..." (103).

103).- Seminario Judicial de la Federación, vols. 91-96, primera --- parte, pág. 92, Amparo en revisión 5332175, Blanca Mayerberg-de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

Por lo que se concluye, que sólo por Ley Formal y materialmente considerada, pueden ser impuestas las contribuciones, lo que se permite aplicar el siguiente aforismo "Nullum Tributum Sine Lege".

Lo anterior nos lleva a considerar el principio de reserva de la ley, en virtud del cual las contribuciones solo se pueden establecer por ley, es decir, sólo ella puede regular los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa, o tarifa, como lo establece el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación como excepción a este principio encontramos la posibilidad de que el Ejecutivo legisle en los términos de los artículos 29 y 131, párrafo segundo de la Constitución Política Mexicana.

El principio de proporcionalidad y equidad, se ha suscitado grandes discusiones por considerar que la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales pero sin ser en ningún momento contradictorios.

Algunos autores han tratado de dar sus puntos de vista sobre estos dos conceptos. por citar al Licenciado Sergio Francisco De la Garza, el cuál, afirma, ... "la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto

solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."

Para el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. " El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación. Y la proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas". (104).

El Pleno de la Suprema Corte en diversos amparos en revisión, con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió que el impuesto:

"... es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes". (105).

104).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 72.

105).- Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, --- pág. 108.

Existe una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1985 y expresa:

" Impuestos.- Su proporcionalidad y equidad. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. 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 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 obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deben ser gravada diferencialmente conforme a tarifas, progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos

de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulada de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula". (106).

Toda disposición fiscal que establezca carga a los particulares infracciones y sanciones deben contener o establecer los sujetos del impuesto, el objeto, la base y la tasa o tarifa.

El sujeto del impuesto que es la persona a la cual se le va a imponer la carga tributaria. La ley tributaria considera varias cualidades y atributos.

Para el Licenciado Mario Pugliese, considera como cualidades y atributos a: (107).

- 1).- Persona Física ó Persona Moral.
- 2).- La Capacidad Jurídica por lo que respecta a la persona física.
- 3).- La edad.
- 4).- Sexo.
- 5).- El estado civil.

106).- Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, pleno 1985, pág. 402.

107).- PUGLIESE, Mario; Ob. cit. pág. 179.

- 6).- La religión.
- 7).- Las actividades artesanales o profesionales.
- 8).- La Nacionalidad, y
- 9).- El domicilio.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza, también expresa ciertas cualidades relevantes para la obligación tributaria y son: (108).

- A).- El sexo.
- B).- La edad
- C).- El estado civil.
- D).- La nacionalidad.
- E).- La ocupación
- F).- Personalidad Moral y Física.
- G).- La religión.

Dichas circunstancias derivan del hecho imponible.

El objeto del tributo se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto.

Según Lucien Mehl lo llama "recurso económico", es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios. (109).

108).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 526 y 527.

109).- Idem, pág. 417.

Para el Licenciado Alfonso Cortina, la base es la fracción neta del valor de la propiedad, o del ingreso o de la ganancia sujeta al gravamen. Hace una distinción en el Impuesto Sobre la Renta es la diferencia entre el ingreso total y las exenciones y deducciones autorizadas; en el predial es el valor del inmueble determinado según el método establecido; en el gravamen sobre plusvalía de inmuebles es la cantidad que resulte de aplicar a la ganancia derivada del mayor precio de enajenación sobre el de adquisición el porcentaje correspondiente al período transcurrido entre la compra y la venta. (110).

Para el mismo autor, la cuota es el porcentaje o parte alicuota de las fracciones de la base imponible.

Y la tarifa, es aquella que esta formada por las cuotas que para todas las escalas o fracciones de la base imponible determina la ley que son generalmente progresivas o regresivas. (111).

110).- CORTINA, Alfonso; Curso de Política de Finanzas Públicas de -- México, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1977, págs. 105 - y 106.

111).- Ibídem, págs. 105 y 106.

3.6.- LOS SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS.

Cuando se habló de la potestad tributaria se estableció que esta se manifiesta en el poder del Estado, el cual, expide en un ordenamiento determinado cuales serán las contribuciones y señalando en forma precisa los elementos de esta contribución; objeto, sujeto tasa y base; y la culminación es la conclusión del proceso legislativo, razón por la cuál, entran en juego los sujetos de la relación jurídica tributaria, que nace con la relación del hecho imponible.

El principal destino de las contribuciones es el gasto público, esta tarea es la que realiza las entidades del Estado; la Federación, Estados y Municipios y otros entes públicos, por lo cual se deriva quienes son o pueden ser los sujetos de una relación jurídico tributaria.

El sujeto activo es aquel que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria en los términos establecidos por la ley. Cabe señalar que la facultad de hacer exigir esta obligación no es una facultad discrecional, sino es una facultad de carácter irrenunciable esto es, porque los sujetos activos no tienen nada más el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación sino también la obligación de hacerlo. Esto es como resultado de dos aspectos fundamentales que son: (112).

112).- DELGADILLO GUTIERREZ, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 117.

A).- La naturaleza de la deuda tributaria, y

B).- La naturaleza del sujeto activo.

El primer aspecto se ha reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el cobro de créditos fiscales es de interés público, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de recursos, porque es el objetivo principal que tienen las reglamentaciones tributarias en nuestro país de no llevarse a cabo como lo establecen dichas leyes se estaría en una posición de desventaja, porque algunas personas pagan tributos y otros no.

Pasando a nuestro segundo aspecto, la autoridad no puede dejar de cobrar contribuciones, esto sería renunciar al derecho que le establecen las reglamentaciones tributarias, siempre y cuando realizando hasta donde la ley le autoriza.

Como se afirmó anteriormente al señalar cuales son los sujetos activos; la Federación, los Estados y los Municipios, también se hizo la observación de otros entes públicos que no obstante de tener personalidad jurídica propia al del Estado pueden ser sujetos activos de una relación jurídica tributaria, estos son los denominados, "Organismos Fiscales Autónomos", los cuales tienen facultades otorgadas por las leyes para determinar contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo procedimientos administrativos de ejecución, en algunos casos por sí mismos o a través de las Oficinas Federales de Hacienda.

Como todo sujeto, el Estado a través de la Federación, los Estados y el Municipio o en algunos casos los entes públicos tienen ciertas obligaciones que cumplir o realizar para la obtención de los recursos.

Señalando primeramente las obligaciones principales consistentes en el cobro y percepción de la prestación tributaria, que es una obligación para el Estado el de cobrar los impuestos, sino estaría dejando al particular en una situación de privilegio en relación a los demás, y como consecuencia de la omisión del cobro y su percepción el Estado se vería perjudicado al disminuir sus ingresos para poder realizar sus fines.

Existen otros tipos de obligaciones que son las obligaciones secundarias que consisten en lo siguiente: (113).

- A).- Determinar la existencia del crédito fiscal.
- B).- Fijar bases para su liquidación.
- C).- Practicar visitas de inspección; y
- D).- Otorgar o no permisos para el funcionamiento de ciertos establecimientos, considerando si cumplen o no con las disposiciones señaladas.

Debe hacerse la distinción entre el titular de la soberanía tributaria y el titular del crédito fiscal, que en nuestro país se ejerce la primera por el Poder Legislativo cuando expide las leyes de cada contribución y cada año señala en la ley de ingresos, cuales

113).- RAMIREZ VALENZUELA, Alejandro; Ob. cit. pág. 184.

de esas contribuciones van estar en vigor en cada año fiscal, y la segunda es ejercida por el Poder Ejecutivo en el carácter de Administración Fiscal al determinar o comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situación que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar ó determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustados a la ley. Es sin duda coincidencia el que la entidad titular del poder fiscal sea la entidad sujeto activo de la relación jurídica tributaria, pues es, la misma entidad político-jurídica la que resulta ser simultánea la titular del poder fiscal y titular del crédito fiscal, nacido de hecho imponible, aún que corresponde uno y otro a distintas divisiones dentro de la misma entidad.

El sujeto pasivo se encuentra al otro extremo de la relación jurídica tributaria, que es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, y conforme a la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Pero una definición más completa del sujeto es la que nos da el actual Código Fiscal de la Federación en el que deja asentado que el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del Derecho Común como se señala en su artículo primero. Por lo tanto, son sujetos del impuesto las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

La realización del hecho generador crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales. Sin embargo, se puede dar el caso que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otra circunstancia. Esto nos coloca en la existencia de dos tipos de sujetos: El sujeto del impuesto y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir la presencia de un sujeto excluya la del otro, porque de ninguna manera se puede traducir la liberación del adeudo.

El pagador del impuesto es aquel que realmente paga el tributo, porque su economía es la que se ve afectada con el gravamen, tal es el caso de los llamados impuestos indirectos, de los que podemos citar entre los más recientes, el Impuesto al Valor Agregado, ya que en este impuesto el sujeto pasivo es la persona física o moral que trasladará el impuesto para, posteriormente, entregarlo a las oficinas receptoras; pero, quien en realidad verá afectada su economía, será el consumidor, que en este caso, será el pagador del impuesto.

También existen dos tipos de obligaciones del sujeto pasivo y estas son las principales y secundarias. (114).

La obligación principal es solamente pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser:

A).- Presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros para el registro de su contabilidad; expedir determinados documentos para el control de sus ingresos, y otras.

B).- No vender mercancías extranjeras sin la autorización correspondiente o sin el pago de los impuestos respectivo; no alterar los libros de contabilidad.

C).- Tener a disposición de las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la documentación necesaria para verificar ingresos; permitir la práctica de visitas de inspección de los libros, documentos, locales, propiedad del contribuyente.

Fernando Sainz de Bujanda Catedrático de la Hacienda Pública en la facultad de Madrid al escribir un artículo en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación en el año de 1966, nos explica que existen el sujeto activo, los auxiliares de los sujetos activos y dentro del sujeto pasivo, el contribuyente y los sustitutos. (115).

Los auxiliares de los sujetos activos forman un tercer grupo de sujetos de la obligación tributaria intermedio entre los sujetos activos y los sujetos pasivos, tales auxiliares actúan en nombre del ente para llevar a cabo la labor recaudatoria. No tiene, por tanto, tales sujetos un crédito en nombre propio y en contra de las personas obligadas al pago de las obligaciones tributarias.

115).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario, para conmemorar el XXX aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, No. 2 extraordinario, Año-1966, págs. 622 y 623.

Y por otro lado, la existencia de dos clases de sujetos pasivos que son el contribuyente y los sustitutos, de aquí se desprenden dos definiciones que hacen la diferencia entre estos dos conceptos.

El contribuyente "es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible". (116).

Y es "sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley, y en el lugar de aquél, esta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria". (117).

El Licenciado Alejandro Ramírez Valenzuela en su libro Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal destaca tres tipos de sujetos que son: (118).

- A).- Sujeto activo;
- B).- Sujeto Pasivo; y
- C).- Terceras personas.

En el rubro de terceras personas incluye al Notario como sujeto intermedio de la relación jurídica tributaria en su obligación consistente en no autorizar una escritura mientras no esté pagado el impuesto correspondiente.

116).- Idem, pág. 623.

117).- Ibidem, pág. 623.

118).- RAMIREZ VALENZUELA, Alejandro; Ob. cit. pág. 185.

De estas dos clasificaciones la más adecuada es la que establece el Catedrático don Fernando Sainz de Bujada, pero con una excepción al establecer la terminología contribuyente que viene a confundir dentro del amplio marco del fenómeno tributario, porque la palabra contribuyente aparece cargada de un fuerte sentido económico, hasta el punto de que con ella puede incluso designarse en el lenguaje usual a los consumidores de bienes y de servicios que soportan efectivamente las cargas tributarias, merced a procesos traslativos, pero que no aparecen jurídicamente obligadas frente al ente público acreedor.

Una segunda objeción es la alteración de la clasificación tripartita de las personas obligadas que son sujetos pasivos, responsables y sustitutos, ampliamente arraigada en la ciencia del derecho tributario incluyendo en cuarto término el concepto contribuyente.

El Licenciado Mario Pugliese, clasifica al sujeto pasivo en: (119).

- I A).- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.
- A').- El contribuyente deudor directo del tributo.
- A'').- El causahabiente del contribuyente.
- 1) Mortis causa.
- 2) Inter vivos.

B).- Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C).- Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria:

C').- Los contratantes y las partes en un juicio.

C'').- Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.

C''').- Los coherederos.

II.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

1.- Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.

2.- En general los sustitutos legales del contribuyente directo.

III.- Sujeto por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

1.- Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.

2.- En general, los corresponsales solidarios.

IV.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

1.- Los adquirentes de inmuebles por los adeudos

fiscales.

2.- Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.

3.- Los sucesores en la administración de empresa.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza clasifica al sujeto pasivo por adeudo ajeno en diferentes sub-classes: (120).

A).- Sujeto pasivo Responsable por Sustitución.

B).- Sujeto pasivo Responsable por Solidaridad.

C).- Sujeto pasivo Responsable Objetivamente.

El sujeto Responsable por sustitución el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 27 decía que "serán sujetos del crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal". Existiendo discrepancias. El Licenciado Sergio Francisco De la Garza cita al Licenciado Flores Zavala, el cuál aceptó la terminología de la responsabilidad sustituta, a una responsabilidad que no eliminaba o sustitúa al sujeto pasivo principal, "porque no se realiza en ellos una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta, de manera que el nombre no corresponde a la sustitución real". El Licenciado Joaquín B. Ortega los llamó a esos responsables "agentes de retención", "agentes de recaudación". (121).

(20).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. págs. 497, 499 y 505.

(21).- Idem, pág. 499.

Giannini expresa un concepto de la sustitución, en sentido liberal, o sea, la eliminación del sujeto pasivo principal por el sustituto. Berliri también lo apoya afirmando "existe sustitución tributaria siempre que en virtud de una disposición excepcional... la realización del presupuesto que, al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria a cargo de una persona la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquel hecho o con autor en una relación determinada; y correlativamente, aquél que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero". (122).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que los deberes de retención corresponden a la facultad que el fisco tiene para controlar el impuesto y hacer más expedita su recaudación, Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que al consagrar la atribución de establecer los impuestos al Estado, no consagra una relación jurídica simple, en donde el gobernado tenga la obligación de pagarlo y el Estado de cobrarlo, por lo cual, se ayuda el estado para controlar el tributo mediante la imposición de obligaciones a terceros.

Existen dos criterios para atribuir la responsabilidad y que son interesantes por eso se desarrollaran:

122).- Idem, pág. 500.

Doctrina de Giannini: "varias son las razones que pueden inducir al legislador a adoptar dicho procedimiento. La situación de hecho que con más frecuencia da origen al mismo es aquella en que el bien que constituye el presupuesto del tributo se encuentra originalmente a disposición de una persona distinta del sujeto pasivo, por lo que se estima oportuno obligar a la primera al pago del impuesto en sustitución de la segunda; tal es el caso de los estipendios por un industrial o por un profesional a sus empleados. A esta consideración se añade la ventaja que deriva para la administración financiera de la posibilidad de cumplir los actos liquidatorios y de recaudación del tributo frente a una sola persona en vez de hacerlo frente a una pluralidad de contribuyentes". (123).

Plugiese justifica " Los caracteres públicos del derecho tributario se manifiestan aquí con mayor energía y conducen a una división total entre la persona del deudor real y la del obligado al pago, procedimiento que encuentra una doble justificación: por una parte la obediencia al principio financiero que exige, hasta donde sea posible, que la imposición se haga en la fuente de la renta, por otra parte, la posibilidad de garantizar mejor al Estado el cobro del tributo, haciéndolo al mismo tiempo más rápido y económico. Para llegar a esos fines, el legislador no se limitó a ordenar la solidaridad legal entre el deudor originario y otro sujeto pasivo correspondiente, sino procedió a sustituir efectivamente un sujeto pasivo, directamente responsable de la ejecución de la obligación a un tercero que nada debe personalmente al Estado. Para llegar a

esta situación, la ley tributaria considera algunas relaciones jurídicas, las cuales por la ley común, no podría justificar el traslado de la obligación fiscal de uno o de otro sujeto pasivo". (124).

El sujeto pasivo responsable por solidaridad, es aquella persona distinta al sujeto pasivo principal de la obligación de pagar la prestación fiscal, cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario de sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. (125).

La Doctrina de Pugliese dice " también los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden por una deuda tributaria ajena en base a un vínculo global que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Trátandose, pues de solidaridad derivada de la ley ... Las leyes tributarias ofrecen ejemplos de responsabilidad solidaria de los terceros para cumplir la obligación tributaria. Entre los más importantes recordaremos la responsabilidad solidaria del agente aduanal con el destinatario por el pago de los impuestos arancelarios, y la responsabilidad de los representantes, gerentes y funcionarios de las sociedades extranjeras por el pago del impuesto subrogatorio sobre el capital de estas sociedades ". (126).

124).- PUGLIESE, Mario; Ob. cit. págs. 201 a 206.

125).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 508.

126).- PUGLIESE, Mario ; Ob. cit. págs. 207 y 208.

Doctrina de Flores Zavala expresa "que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término solidaridad tiene un significado distinto al que tienen en el Derecho Privado". Y hace la distinción en dos premisas: (127).

A).- La Ley establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones, y

B).-Que no habrá derecho de repetición porque no lo establece la ley.

Para Dino Jarach la solidaridad es " Aquí el criterio de atribución resulta expresamente de la Ley y no deriva de la naturaleza misma del hecho imponible. El criterio de atribución está constituido, en general, por la violación de una obligación o más bien consiste en una carga, que la incumbe a determinadas personas que estan en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razón de su profesión o de un oficio. Así por ejemplo, que la responsabilidad de los notarios o de los procuradores para el pago de los tributos relativos a los actos otorgados o concluidos por ellos". (128).

El sujeto pasivo responsable objetivamente: para el Licenciado Sergio Francisco De la Garza, hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir, que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que

127).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 507.

128).- Idem, pág. 506.

el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituye el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.

La Doctrina de Pugliese expresa " En el derecho tributario se manifiesta con frecuencia el fenómeno de que la propiedad o también la simple posesión de un inmueble o de una empresa hacen que el propietario o el poseedor sean responsables hacia el fisco del pago del tributo que pesó sobre el valor, la renta del fondo, de la casa, de la empresa, en un período pasado tributo que habría debido ser pagado personalmente por quien fue propietario o poseedor en ese período. Se da el calificativo de objetiva de esta responsabilidad porque pesa sobre cualquier persona que se encuentre en la relación de hecho prevista por la Ley con el inmueble o la empresa. El propietario o el poseedor pueden ser responsables hacia el Estado por el pago de la obligación tributaria no realizada por los propietarios o poseedores anteriores, sin que por ello se modifique la figura jurídica de esta obligación, que es muy propia del derecho tributario, la cuál obligación es y subsiste como de naturaleza personal, aún si está protegida por fuertes garantías reales, como son la garantía que recaen sobre los bienes. La garantía real es sólo un accesorio de la obligación. La tributación de la reponsabilidad que pesa sobre estos sujetos se deriva de una relación personal inmediata entre el responsable y el sujeto pasivo principal (como es el caso de la sustitución) o bién de la personal participación del responsable en un acto o en un hecho jurídico

dados (responsabilidad solidaria), sino de una relación objetiva entre el sujeto pasivo y la cosa que constituye el objeto del privilegio". (129).

La Doctrina de Flores Zavala sostiene que "La responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto". (130)

También sostiene que por el hecho de que ciertos bienes puedan garantizar un crédito fiscal, el fisco puede hacer efectivo su crédito sobre esos bienes cualesquiera que sea la persona que los tenga en su poder o el dueño de ellos, resulte deudor del crédito fiscal; por tal motivo tendrá el carácter de responsable mientras no pierda o desapareciere la posesión o propiedad del inmueble.

El sujeto pasivo por adeudo ajeno. Eugenio Arriaga Mayés, explica la responsabilidad tributaria por adeudo propio y la responsabilidad solidaria por deuda ajena. El sujeto pasivo por adeudo propio, nos dice, que puede ser determinado sin norma expresa alguna, porque su calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible; en cambio el sujeto pasivo por adeudo ajeno son aquellos expresamente determinados en la ley, de tal manera si no los establece la ley. esas personas no tienen la obligación de pagar el impuesto. (131).

129).- PUGLIESE, Mario; Ob. cit. págs. 209 y 216.

130).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 512.

131).- Idem, pág. 498.

Establece ciertos presupuestos de la responsabilidad por adeudo ajeno y son :

- A).- Carácter legal.
- B).- La existencia de un hecho generador del crédito fiscal atribuible al sujeto pasivo principal.
- C).- Incumplimiento de una obligación tributaria por parte del sujeto pasivo principal.
- D).- La existencia de circunstancias distintas al hecho generador.
- E).- De carácter complementario.
- F).- Presupone siempre la omisión o falta de pago de la obligación tributaria.
- G).- Necesita un acto administrativo debidamente fundado y motivado.
- H).- Debidamente notificado.
- I).- Dando una elección de cobro a la administración, y
- J).- Suponiendo una subrogación.

El Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, afirma que en materia fiscal la ley no hace distinción de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como responsabilidad solidaria y en forma taxativa los regula. Expone su clasificación en relación al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación: (132).

132).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 120.

- A).- Responsabilidad solidaria por retención o recaudación.
- B).- Responsabilidad solidaria por representación.
- C).- Responsabilidad Objetiva, y
- D).- Responsabilidad Voluntaria.

Por último, el notario es un sujeto pasivo por adeudo ajeno con responsabilidad solidaria, como consecuencia del vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo, ésta solidaridad es derivada de la ley, la cuál, se realizó para fines prácticos de garantía del fisco y con motivos disciplinarios y represivos.

3.7.- LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

La idea del sujeto responsable tiene su origen en los Derechos Civil y Penal. En materia civil, se deriva de la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones, en donde un tercero responde por la conducta de otra persona; en Derecho Penal se origina por la comisión de delitos, con la característica de solidaridad.

Antes de avocarnos al desarrollo de una de las Formas o Modalidades de las Obligaciones que nos interesa se definirá que es una obligación.

Para el Licenciado Rafael Rojina Villegas en su libro Derecho Civil Mexicano, la obligación se define " como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona llamada acreedor". (133).

El Licenciado Ernesto Gutiérrez y González, define a la obligación en lato sensu y stricto sensu. (134).

133).- ROJINA VILLEGAS, Rafael; Derecho Civil Mexicano, Editorial --- Porrúa, S.A., México, D.F., 1985, Tomo V, pág. 9.

134).- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto; Derecho de las Obligaciones, -- Editorial Cajica, S.A., Puebla, Puebla, 1985, págs. 28 y 29.

La obligación en sentido amplio "es la necesidad jurídica de cumplir una prestación, de carácter patrimonial, (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en favor de un sujeto que ya existe.

En sentido restringido "es la necesidad jurídica de conservarse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir".

Una vez definida la obligación pasaremos a desarrollar una de las modalidades o formas de las obligaciones que es la solidaridad, una especie de mancomunidad.

Algunos autores define a la solidaridad de la siguiente manera:

El Licenciado Manuel Bejarano Sánchez " La solidaridad es una modalidad de las obligaciones, caracterizada por la existencia de sujetos múltiples que pueden exigir y/o deben cumplir, la prestación en su integridad, sea por haberlo convenido, así o porque la ley se lo imponga". (135).

Para otros autores como el Licenciado Ernesto Gutiérrez González es:

135).- BEJARANO SANCHEZ, Manuel; Obligaciones Civiles, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, D.F., 1983, pág. 560.

La solidaridad se presenta cuando hay pluralidad de acreedores, de deudores, o de ambos, en una obligación, y cada acreedor pueda exigir el todo del objeto, cada deudor debe pagar todo el objeto, no obstante que ese objeto es divisible". (136).

Para el Licenciado Manuel Borja Soriano "La solidaridad es una modalidad que supone dos o varios sujetos activos o pasivos de una misma obligación y en virtud de la cuál, no obstante la divisibilidad de esta obligación, cada acreedor puede exigir y cada deudor está obligado a efectuar el pago total, con la particularidad de que este pago extingue la obligación respecto de todos los acreedores o de todos los deudores". (137).

Existen diversas especies de solidaridad como son:

A).- Activa, si hay pluralidad de acreedores y un solo deudor.

B).- Pasiva, si hay pluralidad de deudores y un solo acreedor.

C).- Mixta, si hay pluralidad de acreedores y deudores simultáneamente en la obligación.

La solidaridad es una institución muy compleja, con numerosas consecuencias, cuya comprensión se simplifica conociendo su estructura, las relaciones que constituyen, los principios en que se apoya y las finalidades que persiguen.

136).- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto; Ob. cit. pág. 724.

137).- BORJA SORIANO, Manuel; Teoría General de las Obligaciones, --- Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1970, pág. 349.

La solidaridad la integran las siguientes relaciones:

- A).- La relación principal, y
- B).- Las relaciones internas subyacentes (ya sea entre los mismos deudores o acreedores).

Tiene diversas fuentes la solidaridad entre las que se destacan:

- A).- El Convenio.
- B).- La herencia testamentaria, y
- C).- La ley.

La solidaridad activa sólo se origina por las dos primeras causas, y la Pasiva surge de las tres.

La solidaridad que se origina en la ley, solamente es pasiva y surge cuando una norma jurídica la establece en forma expresa para determinado tipo de deudores. v.g. Así el artículo 1901, del Código Civil vigente para el Distrito Federal, en su segundo párrafo determina:

"La responsabilidad de los gestores, cuando fueren dos o más será solidaria".

En el artículo 1917, se establece otro caso, al decir:

Las personas que han causado en común un daño, son responsables solidariamente hacia la víctima por la reparación a que están obligadas de acuerdo con las disposiciones de este Capítulo".

El Licenciado Manuel Bejarano Sánchez en su libro Obligaciones Civiles establece diversos principios explicativos de la solidaridad: (138).

A).- Los coparticipes constituyen un consorcio (del latín consortium. "participación con otro u otros en la misma suerte).

B).- La Unidad de objeto los codeudores convienen en entregar una sola prestación al acreedor común; o bien los coacreedores convienen en recibir una sola prestación del deudor común.

C).- La Pluralidad de vínculos es cuando cada uno de los codeudores está enlazado con el acreedor común mediante un vínculo particular, por lo cuál, hay una pluralidad de vínculos. Esto significa que la liga que enlaza a cada uno de los codeudores con el acreedor puede estar sujeta a diversas modalidades y sometidas a distintas circunstancias de origen. Por lo tanto, la obligación de uno de los codeudores solidarios puede estar sujeta a plazo; la del otro, ser pura y simple y la de un tercero, estar sometida a condición suspensiva.

138).- BEJARANO SANCHEZ, Manuel; Ob. cit. pág. 564.

Algunos autores como los Licenciados Ernesto Gutiérrez y González, Manuel Bejarano, Manuel Borja Soriano, Rafael Rojina Villegas y Rafael de Pina Vara al tratar los efectos de la Solidaridad sostiene:

En la solidaridad activa, cuando un acreedor es pagado, se extingue el crédito de los demás, y se libera al deudor, y por ello el acto que realice un acreedor solidario respecto de su deudor debe producir efectos respecto de los demás acreedores.

Los artículos 1987 y 1989, del Código Civil Vigente para el Distrito Federal al establecer:

"Además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa cuando dos o más acreedores tienen derecho para exigir, cada uno de por sí, el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida".

"Cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios, o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda. Si reclaman todo de uno de los deudores y resultará insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos. Si hubiesen reclamado sólo parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división de la deuda respecto de

alguno de los deudores, podrán reclamar el todo de los demás obligados, con deducción de la parte del deudor o deudores liberados de la solidaridad".

Cuando uno de los deudores está obligado directamente frente al acreedor, por un vínculo que puede presentar características diversas del vínculo de los demás codeudores como es lo siguiente:

A).- Como se establece en el artículo 1989, antes citado en donde el acreedor puede reclamar el pago en forma simultánea a todos los deudores, o lo puede exigir a uno por uno.

B).- El vínculo de cada uno de los codeudores puede presentar modalidades o vicios especiales:

1).- El acreedor puede tener con un codeudor, su crédito puro y simple y con otro codeudor, sujeto a plazo o a condición.

2).- Uno de los codeudores puede obligarse dando su voluntad por error, ser incapaz o haber asumido la obligación violentado.

3).- Puede suceder que uno de los vínculos esté garantizado con un Derecho real, o con fianza, y los demás vínculos no lo estén.

El artículo 1997, nos habla sobre la solidaridad, que existe entre los codeudores responsables por el hecho ilícito y dice:

"Si la cosa hubiere perecido, o la prestación se hubiere hecho imposible sin culpa de los deudores solidarios, la obligación quedará extinguida".

"Si hubiere mediado culpa de parte de cualquiera de ellos, todos responderán del precio y de la indemnización de daños y perjuicios, teniendo derecho los no culpables de dirigir su acción contra el culpable o negligente".

Este precepto se complementa con el artículo 2002: "Cuando por el no cumplimiento de la obligación se demanden daños y perjuicios, cada uno de los deudores solidarios responderá íntegramente de ello".

El deudor solidario que paga la deuda por entero, tiene el Derecho de exigir a sus coobligados la parte que en la deuda les hubiere correspondido, y si no se determinó cuándo deben cubrir, se entiende que les corresponde partes proporcionales como lo establece el artículo 1999:

"El deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otros codeudores la parte que en ella les corresponda".

"Salvo convenio en contrario, los deudores solidarios están obligados entre sí por partes iguales".

"Si la parte que incumbe a un deudor solidario no puede obtenerse de él, el déficit debe ser repartido entre los demás deudores solidarios, aún entre aquellos a quienes el acreedor hubiere libertado de la solidaridad".

"En la medida que un deudor solidario satisface la deuda, se subroga en los derechos del acreedor".

Concluyendo, lo anteriormente expuesto y afirmado por los autores mencionados el Licenciado Rafael de Pina Vara establece que la solidaridad activa se interpreta por la doctrina como una facilidad para el cobro del crédito solidario, la solidaridad pasiva constituye un reforzamiento de la garantía de la obligación, desempeñando, en realidad, en este sentido, la función que los restantes medios de protección, citando el autor la hipoteca prenda, cláusula penal. (139).

En la doctrina se ha discutido sobre si en la solidaridad pasiva existe sólo una obligación Aubry y Rau expresa: "La obligación solidaria es, a la vez, múltiple bajo la relación de las obligaciones contraídas por los diferentes codeudores y única en lo que concierne a la prestación que forma su objeto. La obligación solidaria, considerada bajo la relación del vínculo de derecho que establece entre cada uno de los deudores y el acreedor, se compone, como toda obligación conjunta, de tantas obligaciones distintas como hay personas que han contraído". Planiol dice que "La obligación de cada deudor forma una obligación distinta, en cierta medida

independiente de otros". Colin et Capitant menciona, en singular la obligación solidaria, pero después hablan de la obligación de cada uno de los codeudores. Baudry-Lacantinerie et Barde dice: " La obligación solidaria es única en cuanto a la prestación que forma su objeto, pero múltiple en cuanto a los vínculos como acreedores o deudores". (140).

Gual Vidal, sostiene que en nuestro derecho sólo hay una obligación en la solidaridad interpretando a contrario Sensus el artículo 1985, del Código Civil Vigente, donde resulta para la simple mancomunidad, el crédito o la deuda se consideran divididos en tantas partes, como deudores o acreedores haya y cada parte constituye una deuda o un crédito distintos unos de otros; por lo que respecta a la solidaridad, como no existe tal disposición, ni tampoco puede haber la división de la deuda, se infiere que la unidad de objeto o prestación crea también la unidad en la obligación o relación jurídica. (141).

Eugene Gaudemet en su libro Teoría General de las Obligaciones dice que existe una representación recíproca de los codeudores solidarios, como lo explica que al ver que cada codeudor está obligado intotum respecto del acreedor. Lo que resulta de que los codeudores se representan recíprocamente unos a otros. Se supone un mandato tácito otorgado por los codeudores, con el fin de que unos a otros se representen ante el acreedor; pero es

140).- BORJA SORIANO, Manuel; Ob. cit. págs. 360 y 361.

141).- ROJINA VILLEGAS, Rafael; Ob. cit. pág. 694.

inadmisible esta idea de un mandato sin límite, pues es imposible presumir que los codeudores han querido que todo acto de uno de ellos, o respecto de uno de ellos, pudiese perjudicar a todos. (142).

El Licenciado Ernesto Gutiérrez y González enuncia la extinción de la solidaridad pasiva en tres diferentes modos: (143).

A).- Por renuncia.

1).- Absoluta, y

2).- Parcial.

B).- Por causa de muerte del deudor solidario, y

C).- Por Consolidación.

A-1).- Por renuncia absoluta al acreedor determina que la obligación se convierta en mancomunada y cobrarle la deuda en parte proporcional a cada deudor.

A-2).- Por renuncia parcial la obligación se reserva al cobro de la deuda a uno o unos de los deudores.

B).- El artículo 1998, dispone: "Si muere uno de los deudores solidarios dejando varios herederos, cada uno de estos está obligado a pagar la cuota que le corresponda en proporción a su haber hereditario, salvo que la obligación sea indivisible; pero todos los coherederos serán considerados como un solo deudor solidario con relación a los otros deudores".

142).- GAUDEMET, Eugene; Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1984, págs. 459 y 460.

143).- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto; Ob. cit. págs. 740 y 741.

C).- Por Consolidación se realiza cuando todos los deudores transmiten su deuda bien a uno solo de ellos, bien a un tercero, desde luego que con el consentimiento del acreedor.

También el Licenciado Rafael Rojina Villegas nos habla en su libro de Derecho Civil Mexicano de la representación legal, pero en la solidaridad activa, en favor de los acreedores para que cualquiera de ellos pueda exigir el pago total de la obligación, fungiendo en ese caso como representante de los de más. Esto se desprende de la Doctrina Francesa.

Pasando a la responsabilidad notarial es una consecuencia y obligación, derivada por la atención de la función pública, y por tanto a responder a las exigencias lícitas de los particulares que acuden en demanda de sus servicios jurídicos.

Lo que en verdad es muy discutido en la doctrina, que si la responsabilidad dimana de un presunto contrato ideológicamente celebrado entre el cliente y el notario, o si es una consecuencia implícita en la función, es decir, natural. Según apunta Mustapich, la doctrina encabezada por Aubry y Rau y por Laurent distinguió y señaló, con toda pulcritud, las diferencias existentes entre la culpa contractual y la culpa delictual. En cambio juristas como Lefebvre y Planiol se han inclinado por una culpa contractual única. Sin embargo, según Colmo dice "no hay razón alguna para establecer diferencias entre las llamadas culpa delictual y contractual: Las dos suponen un acto ilícito y un daño causado y ninguna de ellas

entraña por ser un mayor rigor de apreciación y de consecuencia". Spota en su Tratado de Derecho Civil. Tomo I, parte general, Vol. 9. pág. 655. Num. 2118, nos expresa "el escribano público responde contractual y extracontractual, frente a los particulares, sea porque no cumplió con las obligaciones de resultado o de medios que en virtud de una locación de obra ó de mandato, haya asumido en el ejercicio o con motivo de sus funciones notariales, sea por que en ese ejercicio de su incumbencia o con motivo o en ocasión de ella, incurrió en un acto ilícito civil o en delito penal". (144).

La responsabilidad del escribano exige que haya de su parte dolo, culpa o negligencia en el cumplimiento de las obligaciones que la ley le impone; por ejemplo si omite trámites que estan a su cargo; si consiente la inserción en una escritura de cláusulas que estan en contra de la ley y son la fuente de perjuicios para sus clientes.

Sobre la responsabilidad diferentes autores de libros de Derechos Notarial la han clasificado de muy diversas maneras.

El Licenciado Luis Carral y De Teresa clasifica a la responsabilidad en: (145).

A).- Responsabilidad Civil.

B).- Responsabilidad Penal

144).- BAÑUELOS SANCHEZ, Froylán; Derecho Notarial, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor; México, D.F., 1977, págs. 133 y 134.

145).- CARRAL Y DE TERESA, Luis Humberto; Ob. cit. págs. 128 y 129.

- C).- Responsabilidad Disciplinaria, y
- D).- Responsabilidad Administrativa.

El Licenciado Froylán Bañuelos Sánchez señala otros tipos de clasificaciones que son: (146).

- A).- Responsabilidad Civil.
- B).- Responsabilidad Penal, y
- C).- Responsabilidad Disciplinaria.

Otra clasificación que señala es:

- A).- Responsabilidad Civil.
- B).- Responsabilidad Penal.
- C).- Responsabilidad Administrativa, y
- D).- Responsabilidad Profesional.

Estas clasificaciones menciona Froylán Bañuelos Sánchez que han sido adoptadas por la doctrina a través de su evolución.

La clasificación adoptada por Froylán Bañuelos Sánchez es la siguiente: (147).

- A).- Responsabilidad Civil.
- B).- Responsabilidad Penal.
- C).- Responsabilidad Profesional, y
- D).- Responsabilidad Administrativa.

146).- BAÑUELOS SANCHEZ, Froylán; pág. 135.

147).- Ibídem, pág. 135.

El Licenciado Bernardo Pérez Fernández del Castillo en su libro Derecho Notarial clasifica de la siguiente manera a la responsabilidad: (148).

- A).- Responsabilidad Civil.
- B).- Responsabilidad Administrativa.
- C).- Responsabilidad Penal, y
- D).- Responsabilidad Fiscal.

Esta clasificación desde mi punto de vista, es la más acertada porque hace una diferenciación total de los cuatro aspectos que atañen al notario en su función y por supuesto como se reglamenta en nuestra legislación.

Por lo tanto, el notario tiene facultades propias, que le son atribuidas por la ley, que deberá cumplir en una función, a justo título, de calificación y pronunciamiento, de predicción y de prevención ejercida a mucho valor personal y la base de virtudes superiores, que lo hacen ser, la rectitud y honestidad.

3.8.- LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL NOTARIO EN LOS DIVERSOS
ORDENAMIENTOS FISCALES.

El notario debe cumplir en el desempeño de su función con diversos ordenamientos ya sean de naturaleza Federal, Estatal o Municipal.

La solidaridad se ha constituido en privilegio en favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

Por eso, destacaremos en éste apartado como el Notario sin ser empleado del Fisco y sin recibir remuneración, es un eficaz colaborador en la aplicación de las leyes fiscales y sobre todo una persona obligada a responsabilizarse solidariamente y a recaudar el impuesto generado por la situación jurídica establecida por el legislador.

Los diversos ordenamientos son: El Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles (Federal), y Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y Legados.

3.8.1.-El Código Fiscal de la Federación publicado el día 31 de diciembre de 1981 y entró en vigor el día 1o. de enero de 1983:

En su artículo 26 nos establece quienes son responsables solidarios

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones, y sus accesorios de éstas porque participan de su naturaleza.

De este precepto se desprenden las responsabilidades que anteriormente tratamos al referirnos a los sujetos pasivos, por lo cual desde mi muy particular punto de vista el Notario, por esta fracción y por muchas razones más que daré a conocer más adelante es un recaudador y no como lo establece el Licenciado Bernardo Pérez Fernández Del Castillo en su libro "Derecho Notarial", al decir que el notario tiene un doble carácter al ser enterador y liquidador de impuestos. (149).

Porque "como liquidador, tiene la obligación de cuantificar dentro del plazo a que se refiere cada Ley y en las formas oficiales, la cantidad en dinero que por concepto de impuestos hay que pagar".

149).- Idem, págs. 359 y 360.

Y " como enterador de impuestos, realiza el pago cuando ha sido debidamente expensado por sus clientes, de no ser así, no autoriza la escritura en forma definitiva".

También afirma que el notario no tiene el carácter de retenedor, por que de ser así, el recibo que expidiese al cliente, sería suficiente para acreditar el pago de los impuestos.

Algunos autores como el Licenciado Sergio Francisco De la Garza y el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, opinan que el notario es retenedor en el caso que por disposición legal tiene la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el suelo.

Otra reglamentación en la que el notario se ve responsabilizado es exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en donde se hagan constar actas constitutivas, de fusión o de liquidación, de personas morales, deberán comprobarle dentro del mes siguiente a la firma que han presentado su solicitud de inscripción o aviso de liquidación o de cancelación, en el Registro Federal de Contribuyentes y de no ser así el fedatario público deberá informar a la Oficina Federal de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura. (Artículo 27 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación).

Se obliga al notario a cerciorarse del aviso o solicitud de inscripción, para que no exista la evasión de impuestos, y se pueda identificar al contribuyente y la autoridad tenga conocimiento en el nacimiento de una persona moral, y que ésta cumpla con las obligaciones tributarias.

En el Reglamento del Código Fiscal de la Federación nos establece como deben presentarse los avisos o inscripciones y los datos que deben manifestarse, esto está contemplado del artículo 14 al 25.

El artículo 14, establece cuales son los casos en que se presentarán los avisos al Registro Federal de Contribuyentes, tanto por las personas físicas o morales y son los siguientes:

- I.- Cambio de nombre denominación o razón social.
- II.- Cambio de domicilio fiscal.
- III.- Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV.- Liquidación o apertura de sucesión.
- V.- Cancelación en el registro federal de contribuyentes.
- VI.- Cambio de régimen de capital social.
- VII.- Cambio de representante legal.

También se deberá presentar aviso de cambio de actividad preponderante y de apertura o cierre de establecimiento o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.

En caso de las personas morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúe la firma de su escritura constitutiva.

La presentación de la solicitud de inscripción deberá, tratándose de sociedades mercantiles, señalar el nombre de la persona a quién se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, y presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

La solicitud de Inscripción de residentes en el extranjero en el registro federal de contribuyentes aun cuando no tengan representante legal en territorio nacional, presentarán la solicitud de inscripción y los avisos a que se refiere el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o a la autoridad que para estos efectos autorice la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

En el caso de que para solicitar su inscripción o presentar los avisos correspondientes, no puedan obtener las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formularan un

- I.- Nombre, denominación o razón social.
- II.- Fecha de nacimiento o de constitución.
- III.- Nacionalidad.
- IV.- Domicilio.
- V.- Actividad preponderante.
- VI.- Fecha de cierre del ejercicio, si es contribuyente en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- VII.- Clase de aviso o información relacionada.
- VIII.- Clave del registro federal de contribuyentes, en su caso.

Habrá cambio de nombre, denominación o razón social, en las personas físicas cuando así se haga constar en el Registro Civil, y en las personas morales cuando dicho cambio haya ocurrido en los términos de ley. El aviso deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar el cambio de nombre o que se firme la escritura.

El cambio de domicilio fiscal se considerará cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en un lugar distinto al que esta manifestando o cuando deba considerarse un nuevo domicilio. El

aviso de cambio de domicilio fiscal deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho.

El Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades, se presentará el aviso en los siguientes supuestos:

I.- De aumento, cuando se esté obligado a presentar declaraciones periódicas distintas de las que se venían presentando.

II.- De disminución, cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas obligaciones periódicas y se deba seguir presentando declaración por otros conceptos.

III.- De suspensión, cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales está obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago por si mismo o por cuenta de terceros.

IV.- De reanudación, cuando se vuelva a estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas debiendo presentarse conjuntamente con la primera de éstas.

La Liquidación de sociedades y sucesiones:

I.- Liquidación de sociedades. El aviso deberá darse ante la autoridad recaudadora correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que se inicie el procedimiento de liquidación II.Sucesión,

en el caso de que una persona obligada a presentar declaraciones periódicas fallezca. El aviso deberá ser presentado por el representante legal de la sucesión dentro del mes siguiente al día en que se acepte el cargo a la misma autoridad ante la cuál el autor de la sucesión venia presentando declaraciones periódicas. No se estará obligando a presentar aviso cuando la persona que fallezca, hubiera estado obligado a presentar declaración periódica únicamente por servicios personales.

La Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes en el caso de fusión de sociedades, la que subsista o resulte de la fusión presentará el aviso por las sociedades que desaparezcan, junto con la última declaración a que se refiere la fracción VIII, del artículo 58 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; la sociedad acompañará constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el Registro Público correspondiente de la entidad federativa de que se trate.

En el cambio de régimen de capital social o de representante legal, los avisos deberán darse ante la autoridad correspondiente dentro de los diez días siguientes al en que tenga lugar el cambio de régimen de capital social de la sociedad de que se trate o del cambio de la persona a quién se haya conferido la administración única general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe, así como cuando se haga la designación de síndico o liquidador, respectivamente.

En el caso del que el notario no cumpla será sancionado conforme al artículo 79, fracción V del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 79.- Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

V.- Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

Y en el artículo 80 fracción IV del mismo ordenamiento establece que se impondrá una multa de 899,000 pesos, para la establecida en la fracción V del artículo 79.

3.8.2.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1980 y entró en vigor el día 1o. de enero de 1981.

También establece la obligación para el notario en el título IV tanto en el capítulo IV y en el V según el Reglamento perteneciente a los Ingresos por Enajenación de Bienes en su artículo 103 párrafo III y en el capítulo V de los Ingresos por Adquisición de Bienes en su artículo 106 párrafo III, y artículo 150.

El artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece quienes son los sujetos del impuesto.

Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio Nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolos dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

El objeto de este impuesto son los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que vengán a modificar el patrimonio del contribuyente por lo que habrá que restarle a dichos ingresos las deducciones autorizadas por la ley, para poder determinar el ingreso gravable.

Artículo 103 párrafo III.

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones, notariales calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas... Se presentará declaración por todas las operaciones aún cuando no haya pago provisional a enterar.

Artículo 106 párrafo II:

En operaciones consignadas en escritura pública, en las que el valor del bien de que trate se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración, que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas.

En estos dos preceptos responsabilizan al notario para el calculo del Impuesto, pero habrá dos supuestos en donde el notario no recaudará el impuesto y son:

A).- Cuando sea el enajenante una persona moral, la cuál, estará sujeta a su régimen fiscal artículo 103 último párrafo, y

B).- Sea una persona física dedicada a actividades empresariales, siempre y cuando cumpla con el artículo 125 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

En el artículo antes citado los notarios no tendrán que calcular el Impuesto y recaudarlo, cuando el enajenante sea persona física dedicada a actividades empresariales y declare que el inmueble forma parte del activo de la empresa, y exhiba copia sellada de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del Impuesto o tratándose del primer año de calendario deberá presentar copia del aviso de alta o solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

De los residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional en la enajenación de inmuebles, la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo regula en su artículo 150 señalando:

En las enajenaciones que se consignen en escritura pública el fedatario público podrá optar por aplicar la tasa del 20% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna o la tasa del 35% a la ganancia obtenida que se determinará en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 97 de la misma. También obliga a los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios

que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura y aún en los casos de no haber impuesto a pagar por todas las enajenaciones se presentará declaración.

También habrá Impuesto sobre la Renta por Adquisición de Bienes inmuebles cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto será el 20% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna, debiéndolo enterar mediante declaración dentro de los 15 días siguientes.

También cabe el artículo 129-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se establece el pago del Impuesto Sobre Adquisiciones a precio inferior al de avalúo, es decir, cuando el valor de avalúo exceda un 10% al valor de la contraprestación, los notarios deberán calcular el impuesto como lo establece el artículo 106 de la ley, aplicándole al excedente de la contraprestación pactada el 20%, para así tener el impuesto a pagar. También regula algunos supuestos en donde no se aplicará el Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de Bienes.

Es importante señalar que el Título IV, Capítulo V referente a los Ingresos por Adquisición de Bienes no hay tales supuestos o situaciones jurídicas, por tal motivo el legislador ya sea por técnica jurídica o inobservancia no los previó en la ley, como debe ser con fundamento en el principio de legalidad.

El Legislador violó el principio de Legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios deben estar establecidas por las Leyes. Reforzando a este artículo se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el congreso. Todo lo antes expuesto se puede reducir al aforismo que varios autores varios entre ellos el Licenciado Sergio Francisco De la Garza, adopta por analogía el derecho penal "Nullum Tributum sine Lege".

Por lo tanto, el principio de legalidad nos dice que la ley establece el tributo, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es los hechos imposables, el objeto del tributo y la cantidad de la prestación, por lo que todos los elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, o en este caso en un reglamento.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza define el Reglamento, "como un acto jurídico formalmente administrativo, tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente Legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio de la cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinados de modo general y abstracto, los medios para ello". (150).

El Licenciado Gabino Fraga sostiene "el reglamento... tiene por objeto desarrollar y detallar los principios generales contenidos en la ley para ser posible y práctica la aplicación de está". (151).

Y según, el principio de la reserva de la ley, el reglamento no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son materia tributaria, los hechos imposables, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc. Esto puede traer como consecuencia primordial la inconstitucionalidad del reglamento y aparejada la impugnabilidad medio del juicio de amparo.

3.8.3.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1978, y entró en vigor el día 1o. de enero de 1980.

150).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 43

151).- Idem, pág. 44.

Los sujetos obligados al pago del impuesto al valor agregado son las personas físicas y las morales que realizan en territorio nacional los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.-Presten servicios independientes.

III.-Otorquen el uso o goce temporal de bienes, y

IV.- Importen bienes o servicios.

En su artículo noveno contemplado en el capítulo II que nos habla de la enajenación, en su fracción II, nos señala:

Artículo 9: No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

...II Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

De esta fracción se desprende a contrario sensu que las construcciones adheridas al suelo destinadas a otro tipo de uso, sin ser el de habitacional, se tendrá que pagar el impuesto por la enajenación de las construcciones.

En su artículo 33 párrafo II:

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura en la oficina que corresponda a su domicilio.

En el artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que habla sobre la traslación del impuesto en enajenación de inmuebles, y señala:

Para los efectos de la fracción II del artículo 4o. de la ley, la enajenación de inmuebles deberá hacerse constar en escritura pública, en la que se señalará el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al pago del Impuesto y, en su caso, el de aquellas por las que no se esté obligando a dicho pago. Asimismo deberá señalarse el monto del impuesto trasladado expresamente y por separado del valor del bien.

Y el artículo 48 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

Para los efectos del artículo 33 de la ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto a que se refiere dicho artículo cuando la enajenación de inmuebles se realice por contribuyentes que deban presentar declaraciones del ejercicio de este impuesto y exhiban copia sellada de las últimas declaraciones mensual y del ejercicio; tratándose del primer ejercicio deberán presentar copia sellada de la última declaración mensual.

La connotación más importante en éste impuesto y que trae muchas confusiones es la Traslación, definida por el Licenciado Sergio Francisco De la Garza "es el fenómeno por el cuál el sujeto pasivo legal, percutivo por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto"

Para el Licenciado Alfonso Cortina quien recibe el impacto del tributo de acuerdo a la ley es el deudor y mediante la traslación, el deudor legal no es quien de hecho lo paga, porque lo recupera de personas que desde un punto de vista legal son totalmente ajenas a la relación tributaria. (152).

El Licenciado Alfonso Cortina habla de una Protraslación, y Retrotraslación y dice:

La Protraslación, "es cuando el deudor legal de un tributo obliga a otra persona a pagar más por los bienes que adquiere a los servicios que recibe, es decir, existe una traslación hacia adelante v.g. el fabricante que agrega el gravamen al precio de facturación". (153).

Y la Retrotraslación, "es cuando se paga menos por los bienes y servicios y lo ejemplifica; el comerciante, en la hipótesis de que sea sujeto pasivo de una obligación tributaria sobre lo que adquiere, si traslada la carga a su suministrador, lo hace hacia atrás". (154)

En cambio el Licenciado Sergio Francisco De la Garza nos habla de una Piramidización en donde puede haber traslación hacia adelante, hacia atrás o lateralmente. (155).

La traslación hacia adelante, es cuando un sujeto pasivo legal mediante una reducción en sus precios de compra, obtiene que sus proveedores sufran la carga fiscal.

Traslación lateralmente, cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia adelante o hacia atrás, se consigue hacer recaer el peso del impuesto sobre los proveedores a los compradores de otras mercancías o de otros servicios, que no son gravados por tributos.

153).- *Ibidem*, pág. 103.

154).- *Ibidem*, pág. 103.

155).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. págs. 478 y 479.

Y por último, cuando la traslación repetida hacia adelante puede producir la llamada piramidización o efectos de cascada del impuesto. Consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación de venta, el impuesto pagado por cada uno de los intermediarios se acumula y se convierte en base a su vez del impuesto que pagó el siguiente, hasta que llega al inicial, último consumidor, incrementando. De esta manera la tasa real del impuesto se aumenta en relación con la tasa nominal". (156).

3.8.4.- La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1979, inició su vigencia el día 1o. de enero de 1980, abrogó la Ley General del Timbre del día 24 de diciembre de 1975, y suspendida la aplicación de ésta ley a partir del día 1o. de enero de 1982, por quedar Coordinada la Federación con el Distrito Federal en términos del artículo 9 de esta ley.

Los sujetos del impuesto obligados al pago son las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el territorio nacional. El impuesto se calculará aplicando las tasas del 8%, 6% y 4% respectivamente durante los años de 1991, 1992 y 1993.

En su artículo tercero establece que se entiende por adquisición, para los efectos de esta ley la que se derive de:

I.- Todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones o sociedades a excepción de las que se realicen al constituir la copropiedad o la sociedad conyugal, siempre que sean inmuebles propiedad de los copropietarios o de los conyuges.

II.- La compra-venta en la que el vendedor se reserve la propiedad, aún cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad.

III.- La promesa de adquirir, cuando se pacte que el futuro comprador entrará en posesión de los bienes o que el futuro vendedor recibirá el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido.

IV.- La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador en los casos de las fracciones II Y III que anteceden, respectivamente.

V.- Fusión y escisión de sociedades, incluso en los casos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

VI.- La dación en pago y la liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles.

VII.- Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal.

VIII.- Prescripción Positiva.

IX.- La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.

Se entenderá como cesión de derechos la renuncia de la herencia o legado efectuada después de la declaratoria de herederos o legatarios.

X.- Enajenación a través de fideicomiso, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

XI.- La división de la copropiedad y la disolución de la sociedad conyugal, por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario o cónyuge.

En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.

El artículo 6 es el que Responsabiliza a los Fedatarios Públicos y los obliga a presentar las declaraciones y sostiene:

En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. En los demás casos los contribuyentes pagarán el impuesto mediante declaración ante la oficina autorizada que corresponda a su domicilio fiscal. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aún cuando no haya impuesto a enterar. Los Fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escrituras públicas operaciones por las que ya se hubieran pagado el impuesto y acompañarán a su declaración copia de aquélla con la que se efectuó dicho pago.

El enajenante responde solidariamente del impuesto que deba pagar el adquirente.

Cuando por el avalúo practicado, ordenado o tomado en consideración por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resulte liquidación de diferencias de impuesto, los fedatarios no serán responsables solidarios por las mismas.

Esta Ley le restituye la confianza al particular, ya que para la liquidación del impuesto se toma como base el valor de la contraprestación, siempre y cuando no sea menor al catastral. En el caso de que el precio no sea el real la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al practicar su avalúo constatará si es simulado o no, y en caso de existir un excedente, la responsabilidad del notario quedará liberada.

En caso de operaciones realizadas con anterioridad el Fisco estableció en la ley que al elevarse a escritura pública, serán ajustadas en el precio conforme a un procedimiento, consignado en el artículo 4, aplicando el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Hay que tomar muy en cuenta los convenios de coordinación, por que en caso contrario de haber una declaratoria de que los Estados cumplan o dejen de cumplir, según sea el caso, el notario tendrá la obligación de recaudar el impuesto.

3.8.5.- La Ley Federal de Impuestos sobre Herencias y Legados publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1959, entró en vigor el día 1o. de enero de 1960, y derogada el día 30 de diciembre de 1961.

El impuesto federal sobre herencias y legados se causa a la muerte del autor de la herencia, por la transmisión de los bienes heredados o legados y deberá quedar cubierto, dentro del término de un año, a contar del fallecimiento del autor de la sucesión.

El artículo segundo establece quienes son los sujetos del impuesto, siendo estos los herederos y legatarios por los bienes que reciban como herencia o legado.

Y el artículo tercero señala:

Son objeto del impuesto las porciones líquidas hereditarias de cada heredero y los legados que correspondan a legatarios constituidos por:

I.- Bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional y los derechos reales constituidos sobre dichos bienes.

II.- Bienes muebles que se encuentren en el territorio nacional, cuando sean heredados o legados por mexicanos;

III.- Bienes muebles que se encuentren situados dentro o fuera del país, que sean heredados o legados a extranjeros y con la condición de que el último domicilio del autor de la herencia haya estado en territorio nacional.

IV.- Acciones o participaciones, en cualesquiera clase de sociedades mexicanas, aún cuando los documentos que los acrediten a los títulos de las acciones se encuentren en el extranjero y sean, heredadas por personas domiciliadas también en el extranjero, y

V.- Bienes muebles que procedan de una fuente de riqueza situada en el territorio nacional aún cuando dichos muebles se encuentren en el extranjero y sean heredados por personas domiciliadas también en el extranjero.

En los casos de esta fracción y de la III que antecede, del impuesto que corresponde pagar, se descontará el que haya sido pagado en el país donde se encuentren los bienes muebles, por la transmisión hereditaria de los mismos.

En su artículo 40 sostiene:

Aprobados los inventarios y avalúos por conformidad del representante del Fisco Federal, porque el albacea haya omitido las observaciones del propio representante o no se haya opuesto a ellas, o de acuerdo con la decisión judicial correspondiente, el representante del Fisco Federal o los notarios formularán la liquidación del impuesto.

En las sucesiones que se tramiten ante los notarios o jueces que actúen por receptoría, se faculta a dichos funcionarios para formular, bajo su responsabilidad, las liquidaciones del impuesto, sin perjuicio de que la Secretaría de Hacienda las revise de oficio. Estas liquidaciones pueden ser cobradas y enteradas por el notario

en las oficinas receptoras, bajo su responsabilidad, o en su caso, sólo formularlas y someterlas a la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el caso de las liquidaciones hechas bajo la responsabilidad de los funcionarios a que se refiere el párrafo anterior, éstas se cubrirán en las oficinas receptoras, las que deberán recibir los impuestos con la liquidación formulada, y una vez que las mencionadas liquidaciones sean aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los notarios o jueces que actúen por receptoría, tendrán derecho a percibir como honorarios, el mismo tanto por ciento que la ley señale a los representantes del fisco federal, en sus contratos uniformes de prestación de servicios.

De toda liquidación que practiquen los notarios y jueces receptores, deberán enviar copia, el mismo día que la formulen, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este Impuesto nos revela dos posiciones que podría tener el notario, el calcular el impuesto y ser aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público bajo su responsabilidad, o nada más presentar formulada su liquidación y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aprobarlas por cualquiera de estos supuestos el notario recibía como honorarios un porcentaje que la ley señalare para los representantes del fisco en sus contratos uniformes de prestación de servicios.

Según la circular número 306-2-8 publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 22 de enero de 1960, expresa que deberán los notarios formular la liquidación del Impuesto dentro de los 15 días siguientes hábiles a la fecha en que haya sido aprobadas definitivamente los inventarios y avalúos.

También habría que señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público asignaba a un representante del fisco, el cuál, quedaba adscrito, en dado caso que el notario no presentará la formulación del impuesto y en el término establecido, el representante del fisco adscrito revisaba y cuidaba que las liquidaciones fueran conforme a las disposiciones de la materia.

Existía un procedimiento de acuerdo al artículo 50, fracción IV, en donde se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Departamento de Impuesto del Timbre y sobre Capitales, el nombre de la Institución Bancaria debiera practicar el avalúo de acuerdo a una lista que aparecía en el Diario Oficial de la Federación, esto era relevante porque con base al avalúo se formulaba la liquidación del impuesto.

Una vez analizados los ordenamientos fiscales, tendremos que hablar de las declaraciones.

Para Vanoni, la declaración es "la comunicación realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la administración tributaria, de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida". (157).

Según Jarach, "es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial". (158).

Gazzerro la define como, "el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuestos mediante los datos y elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria. (159).

Y una de las definiciones más completas desde mi punto de vista la más acertada es la del Licenciado Sergio Francisco De la Garza al definir a la declaración como "el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario 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 Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación. (160).

157).- Idem, pág. 568.

158).- Ibídem, pág. 568.

159).- Ibídem, pág. 568.

160).- Ibídem, pág. 568.

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, establece cuales son las formalidades previstas en la ley para poder presentar las declaraciones.

El 15 de marzo de 1991, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1991.

En su artículo tercero señala a los Fedatarios públicos que al utilizar sistemas de computo para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, podrán presentar dichos cálculos impresos siempre y cuando contengan la información de las formas utilizadas para dichas liquidaciones.

Por lo que respecta a la presentación de las declaraciones el artículo 36 inciso b) último párrafo señala.

Los notarios, jueces, corredores u otros funcionarios públicos que hayan dado fe de la enajenación de bienes y que estén obligados a calcular y enterar el Impuesto Sobre la Renta, lo harán en la Oficina Federal de Hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal.

En el artículo 37, fracción III, último párrafo también tendrá que realizar los notarios la presentación de las declaraciones en su domicilio fiscal, por lo que respecta al Impuesto del Valor Agregado.

Habiendo analizado las leyes fiscales, es importante el aclarar, el porque tanta insistencia por el catalogar al notario como recaudador y no aceptar como la ley establece al decir que es un enterador.

El Licenciado Bernardo Pérez Fernández Del Castillo, al sostener que es enterador de impuestos, porque realiza el pago cuando ha sido debidamente expresado por sus clientes.

Por lo que no estamos muy de acuerdo, porque el enterar implica nada más el informar, el dar a conocer un pago.

En cambio, el recaudar es una connotación más completa, esta implícito en su contenido el cobrar el tributo y por ley el notario tener que calcularlo y presentar la declaración respectiva con sus requisitos formales establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Al tratar a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria se expuso al maestro Fernando Sainz de Bujanda con su clasificación de sujetos activos y pasivos.

En su clasificación habló de los auxiliares de los sujetos activos que son los que actúan por tanto, en nombre del ente para que lleven a cabo la labor recaudatoria. Tal afirmación se hace porque éste sujeto es establecido en la ley, con el espíritu de hacer efectivos los impuestos y tener la seguridad por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la recaudación, es decir, el Fisco tiene más que seguro ese ingreso percibido a través del notario.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza, sostiene que el ingreso o recaudación de los créditos fiscales se realiza por medio de dos sistemas fundamentales: el de la recaudación por la propia administración fiscal y el de la recaudación por medio de terceros y sostiene la existencia de auxiliares de la recaudación fiscal al establecer quienes son: (161).

A).- Las Tesorerías de los Poderes Federales, Legislativo y Judicial.

B).- Las dependencias de los Gobiernos de los Estados y Municipios y del Distrito Federal; los organismos descentralizados; las sociedades de participación estatal, y

C).- Los particulares legalmente autorizados, bancos, etc.

Tomando la idea del Licenciado Sergio Francisco De la Garza establecida en el tercer inciso, se puede pensar que el notario es un auxiliar del fisco facultado para la recaudación de impuestos.

Otra premisa que nos ayuda a reafirmar y esclarecer un poco más la posición del notario como recaudador es el tener un doble tratamiento como sujeto pasivo el de carácter económico y jurídico.

En el carácter económico al no ser la persona directamente afectada, la que no soporta la carga tributaria, cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, por lo tanto el sujeto pasivo principal es determinado sin necesidad de norma alguna expresa por parte de la ley.

Y en su carácter jurídico, es porque el notario como sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, por imperativo legal, es decir, tiene una posición deudora por imperativo de la ley tributaria, han de cumplir con la antedicha obligación. Y la doctrina se ha encargado de clasificar o distinguir las diferentes responsabilidades que pueden darse en materia tributaria designandoles un abjetivo específico, sin llegar a confundir los términos jurídicos que motivaron o inspiraron al legislador a aplicar las disposiciones fiscales.

Haciendo esta distinción, es necesario establecer que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con esta doble función o atribución del notario, ya sea actuando como auxiliar del fisco, o como sujeto pasivo por adeudo ajeno con responsabilidad solidaria, el legislador se inspiró con fines prácticos y de simplificación administrativa, porque da garantía al fisco con motivos particularmente disciplinarios y represivos, dando un privilegio al

fisco con un doble deudor; y por otro lado el notario al ayudar al fisco a recaudar, éste se responsabilizará del calculo y el gobierno no tendrá porque preocuparse al tener a un docto en la materia con amplio criterio jurídico, sino fuera así, el fisco no podría realizar los cálculos de los impuestos por falta de preparación profesional y competencia de los encargados de la administración de impuestos.

Como resultado de las obligaciones fiscales que tiene encomendadas el notario, la Ley del Notario para el Distrito Federal en sus artículos 68 y 69, establece 2 tipos de autorizaciones; la preventiva y la definitiva.

La preventiva es cuando todos los otorgantes hayan firmado la escritura, en su caso, será autorizada preventivamente por el notario con la razón "ante mí", su firma y sello.

En relación y de acuerdo con el artículo 69, no se podrá autorizar definitivamente, hasta que se haya justificado que se han cumplido todos los requisitos fiscales y administrativos. El notario asentará la razón de autorización definitiva y estampará su firma y su sello.

El obligar al notario a calcular nos obliga a pensar, el porque no se le retribuye al notario por el servicio prestado al fisco como lo establece el artículo 5 de la Constitución Política en su párrafo III:

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cuál se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.

La retribución se debería establecer como en la Ley Federal de Impuesto Sobre Herencias y Legados al pagarles, ya sea al notario o al representante del fisco adscrito un porcentaje del impuesto y daría como resultado una mayor competencia y preparación para las personas representantes del fisco. Pero con la salvedad de que sean personas con Licenciatura en Derecho, con reconocida honorabilidad y notoria buena conducta.

3.9.- LA ILICITUD TRIBUTARIA DEL NOTARIO, COMO RESPONSABLE SOLIDARIO.

La responsabilidad fiscal como la califica el Licenciado Bernardo Pérez Fernández Del Castillo, gira alrededor de la función, es lo que da garantía y seguridad jurídica a los particulares en la adquisición de un derecho real sobre un bien inmueble. (162).

Lo anterior ha caracterizado al notario sin ser un empleado del fisco y sin recibir remuneración alguna del erario local, en un eficaz colaborador en la recaudación de impuestos, especialmente cuando se hace constar en un instrumento público la adquisición de un bien inmueble.

La falta de cumplimiento puntual en estas obligaciones por parte del notario, trae como consecuencia el pago de multas y recargos y hasta en dado caso la comisión de un ilícito tanto en materia fiscal como en materia penal.

Como lo establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstos en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"; por lo cual las autoridades fiscales ejercerán las facultades establecidas en el artículo 42 del mismo código.

Es preciso mencionar a los sujetos Pasivos por deuda ajena que ya hemos tratado, como sujetos de responsabilidad sustituta, responsabilidad solidaria y responsabilidad objetiva.

Los sujetos pasivos por deuda ajena de las relaciones tributarias sustantivas y formales, como sujetos con responsabilidad sustituta, responsabilidad solidaria y responsabilidad objetiva, tienen obligaciones que les atribuyen el Derecho positivo, sea para que paguen el tributo que corresponde a los sujetos principales, a los que deben cobrar o retener el tributo o bien que no pagaron los sujetos pasivos principales o bien que perteneció al anterior propietario o poseedor de los bienes o derechos adquiridos por el responsable.

Al sujeto pasivo a quien se le imponen obligaciones de retención o de recaudación y que se abstiene, y por lo tanto de entregar a la Administración Fiscal el tributo que debió ser retenido o recaudado deja de cumplir una obligación tributaria sustantiva que la ley directamente le atribuye y comete un ilícito de tipo convencional; pero si lo deja de entregar habiendo retenido o recaudado el tributo, entonces la infracción es más grave y se convierte en un delito. (Art. 109. Fracción II C.F.F.)

Los sujetos con responsabilidad solidaria cometen hechos ilícitos por violación de deberes formales que los obliga a cerciorarse de que los sujetos pasivos principales paguen el tributo.

Y los sujetos con responsabilidad objetiva, no cometen un ilícito al no pagar el tributo debido por los anteriores propietarios de los bienes, negociaciones, concesiones etc. puesto que a ellos se les puede exigir, por razón de dichas adquisiciones los impuestos que dejaron de pagar los sujetos pasivos principales, pero sin que los responsables objetivamente tengan ninguna culpabilidad por ello.

Estos sujetos pasivos tienen obligaciones que les son atribuidas por la Administración Fiscal, para que paguen el tributo que corresponda a los sujetos principales, a los que deben cobrar o retener el tributo, o bien que no pagaron los sujetos pasivos principales o bien que perteneció al anterior propietario o poseedor de los bienes o derechos adquiridos por el responsable.

En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con algunas de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión se concretiza a la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

El Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez expresa que el ilícito se puede tipificar como infracción y como delito y considera a la infracción como el género y lo define como "toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario" y dentro de éste género incluye a los delitos y a las contravenciones. (163).

Existen tres teorías o corrientes que pretenden hacer una diferenciación entre infracciones y delitos: (164).

La Teoría Cualitativa en donde se señala que existen elementos o diferencias esenciales, puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios de derecho natural o morales que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realiza a favor de los gobernados, por lo que al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses particulares.

La Teoría Cuantitativa, la cuál destaca, el grado de peligrosidad del orden social, así cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación del orden social, se tratará frente a un delito, pero si sólo se trata de una violación a una regla de muy poca importancia será una infracción.

163).- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Ob. cit. pág. 171.

164).- Idem, págs. 172 y 173.

Por último, la Teoría Legislativa considera que la diferencia existe en la apreciación del legislador, por lo que será necesario consultar la legislación.

El artículo 71 y 73 último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 71.- "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en éste Código las personas que realicen los supuestos que en éste Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos", y el artículo 73 último párrafo "Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes, sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quién determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes".

En estos preceptos citados podemos extraer, la idea de que el notario por simple hecho de omitir, o de no hacer el pago comete una infracción, que deberá subsanar por medio del pago de multas y recargos.

También el notario puede ser sancionado con prisión de 3 meses a 6 años si el monto de la defraudación no excede de 30'000,000 el salario; cuando exceda, la pena será de 3 a 9 años de prisión, como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 109, el cuál, encuadra las diversas conductas enunciadas en sus cinco fracciones al delito de defraudación fiscal.

El artículo 109 establece en su segunda fracción:

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quién:

II.- Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Y el artículo 110 establece en su primera fracción:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I.- Omite solicitar su inscripción la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que este no lo haga.

Pasando a otro punto relevante en materia fiscal para la función notarial, es el que el notario puede ser sujeto a un procedimiento administrativo de ejecución, porque existen preceptos jurídicos que lo justifican y que trataremos a continuación.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión fiscal 692/64, publicada en la página 60 del volumen XCVII, y en su parte conducente dice:

" Responsabilidad Fiscal por actos autorizados por los Notarios. De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 444, 450, 453, 460 y 461, de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, se derivan las siguientes premisas:

A).- Que los Notarios Públicos quedan obligados, en forma solidaria, al pago de los Créditos Fiscales, cuando autoricen algún acto jurídico sin comprobar que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos.

B).- Que la falta de pago oportuno de los impuestos sobre traslación de dominio de Bienes Inmuebles que consten en escritura pública, da lugar a multas tanto a los causantes como a los notarios que autoricen definitivamente la escritura.

C).- Que los notarios son subsidiariamente responsables de las multas a que se hagan acreedores los causantes, en su caso, y consecuentemente sujetos a un posible procedimiento de ejecución fiscal. Por lo tanto, tratándose de una resolución que se dirige a

un notario y que le ordena que debe cubrirse impuestos sobre la cantidad de la operación de compraventa que consta en la escritura notarial pasada ante la fe del mismo y dicho impuesto tiene como base la diferencia que, a juicio de la autoridad, resultó entre lo pagado y el valor catastral promedio del avalúo bancario, es clara la existencia de interés jurídico en el notario, pues el acto impugnado demuestra, por si mismo, la posible actualización de las premisas antes apuntadas con el consiguiente perjuicio que, en su caso, le acarrearía ; ya que si dicho acto exige el pago de un impuesto parcialmente emitido, quiere decir que en concepto de la autoridad no se han cubierto los impuestos correspondientes al acto jurídico que autorizó el notario, sin que sean objeto los argumentos en el sentido de que el hecho base del giro impugnado en responsabilidad de la institución bancaria que practicó el avalúo que el vendedor y el comprador del inmueble, verdaderos causantes y responsables del impuesto, han consentido el giro combatido al no haber interpuesto ningún recurso, pues aún cuando estas estimaciones fueren correctas, ello no restaría eficacia a las disposiciones legales que permiten fincar la responsabilidad del pago en el mencionado notario".

El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aun en contra de su voluntad.

El Licenciado Sergio Francisco De la Garza nos señala que el procedimiento administrativo de ejecución, tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción de interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero, y en caso muy excepcional de otros bienes. Es, además, un procedimiento de ejecución expropiativa porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es el objeto de la pretensión de la Administración. (165).

También nos habla de la ejecución forzosa la cuál tiene tres presupuestos: (166).

A).- La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes.

B).- El procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.

C).- Por último, supone la satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor que substituyen económicamente aquella prestación dineraria.

165).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 808.
166).- Idem, pág. 809.

Cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido voluntariamente con su obligación tributaria, es posible que la autoridad fiscal considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno ya sea sustituto, solidario o con responsabilidad objetiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en tesis jurisprudencial 249, que los sujetos pasivos por adeudo ajeno, cuando son emplazados dentro del procedimiento administrativo, no tienen el carácter de terceros extraños y es improcedente el juicio de amparo que promuevan. (167).

Es necesario que previamente a la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, se le instaure al sujeto pasivo un procedimiento de cobro por el que se le dé la oportunidad de cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal.

La resolución administrativa que dicte la autoridad competente debe expresar los motivos y fundamentos por los que se le considere como responsable de dicho crédito y debe notificarse a dicha persona. En la notificación deben expresarse los siguientes datos mínimos: (168).

I.- El nombre del sujeto pasivo principal.

II.-La resolución de la que se derive el crédito fiscal y el monto de este;

167).- Apéndice del Seminario Judicial, año 1965, parte III, 2a. sala pág. 298.

168).- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Ob. cit. pág. 814.

III.- Los motivos y fundamentos por los que la autoridad le considere responsable del crédito, y

IV.- El plazo para el pago, que debe ser de quince días, salvo que la ley en la que se origine el crédito señale un plazo distinto.

Si el sujeto pasivo a quién se le está exigiendo el pago no lo cubre dentro del plazo, entonces será necesario que se dicte un mandamiento de ejecución, el que constituye la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución y contiene el apercibimiento al requerido para que de no pagar se le embarguen bienes.

Contra la resolución en que se exige el pago de un crédito fiscal a un sujeto pasivo por adeudo ajeno, procede el recurso de revocación consagrado en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, en el caso de que considere ilegales los motivos y fundamentos por los que la autoridad le considere responsable del crédito.

Para que el Procedimiento Administrativo de Ejecución se inicie como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 145 se necesita:

"Las autoridades Fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Por lo tanto, al existir una garantía que otorga el notario, que es la fianza exigida para poder desempeñar el ejercicio del notario o la prestación del servicio en el Artículo 28 de la Ley del Notario para el Distrito Federal vigente en su fracción IV:

Artículo 28. Las personas que hayan obtenido patente de notario, para el ejercicio de sus funciones deberán:

IV.- Otorgar fianza de compañía legalmente autorizada a favor del Departamento del Distrito Federal, por el término de un año, por la cantidad que resulte de multiplicar por diez mil el importe del salario mínimo general diario en el Distrito Federal, vigente a la fecha de la expedición de la misma. Dicha fianza deberá mantenerse vigente y actualizarse a su vencimiento cada año, modificándose en la misma forma en que se haya modificado a esa fecha el citado salario mínimo.

Esta fianza es la que evita que el notario pueda en dado caso ser embargado y rematado en sus bienes, y la fianza como lo establece el artículo 29 puede ser requerida u ocupada en los siguientes casos:

Artículo 29.- El monto de la fianza a que se refiere la fracción IV del artículo anterior, se aplicará de la siguiente manera:

I.- Por la cantidad que corresponda y en forma preferente, al pago de multas u otras responsabilidades administrativas cuando, ante la negativa del notario, se deba hacer el pago forzoso a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, u otras dependencias fiscales;

II.- En el orden determinado por la autoridad judicial, cuando se deba cubrir a un particular el monto fijado en sentencia firme condenatoria por responsabilidad civil en contra de un notario.

Para tal efecto se deberá exhibir copia certificada de la sentencia mencionada en la oficina que corresponda de la Dirección General Jurídica y Estudios Legislativos.

El Licenciado Bernardo Pérez Fernández del Castillo sostiene que puede incurrir en responsabilidad penal al percibir el dinero correspondiente para el pago de los impuestos y derechos por el otorgamiento de la escritura, el notario si hiciera disposición indebida de ese dinero para fines o usos privados, se tipificaría el delito de abuso de confianza configurado en el Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en materia de Fuero Federal en su artículo 382. (169).

169).- PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo; Ob. cit. pág. 374.

Al que, con perjuicio de alguien, disponga para sí o para otro de cualquier cosa ajena mueble, de la que se le haya transmitido la tenencia y no el dominio, se le sancionará con prisión hasta de un año y multa de 100 veces el salario, cuando el monto del abuso no exceda de 200 veces el salario. Si exceda de esta cantidad pero no de dos mil, la prisión sera de uno a seis años y multas de 100 hasta 180 veces el salario.

Si el monto es mayor 2,000 veces el salario la prisión será de seis a doce años y la multa de 120 veces el salario.

Los notarios y demás Fedatarios públicos incurren en falta al asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales.

Por último, y como semblanza en los delitos fiscales la pena establecida en las leyes fiscales coexisten independientemente de la pena administrativa, es decir, en este caso puede haber como sanción del notario la destitución de su cargo.

Cabe destacar el artículo 125 de la Ley del Notariado para el Distrito Federal que establece:

Artículo 125.- El Notario incurrirá en responsabilidad administrativa por cualquier violación a esta ley, a sus reglamentos o a otras leyes, siempre que se cause algún perjuicio al particular que haya solicitado el servicio del notario. Las sanciones correspondientes se impondrán por el Departamento del Distrito Federal, según la gravedad y demás circunstancias que concurran en el caso de que se trate.

C O N C L U S I O N E S .

CONCLUSIONES

El Notario es una personalidad jurídica y su función es única y exclusivamente jurídica.

El Notario, como profesional liberal que ejerce una función pública, es el consultor jurídico y fiscal de las partes, y tiene, como tal la obligación de informarles acerca de los criterios de imposición y sobre todo del monto previsible de impuestos, permaneciendo sujeto a los procedimientos fiscales.

El Notario jurídicamente estima, controla, fiscaliza y constata mediante su función el pago de los impuestos, porque si el notario clasifica el contrato en virtud de su categoría profesional, si constata constitutivamente, si actúa en verdaderas funciones de legislador o de juzgador, es lógico que también por un tecnicismo propio determine cuáles son los impuestos que resultan aplicables.

En el desempeño de esta función pública el notario debe cuidar en la forma que dispongan las leyes, los intereses fiscales, de manera que el Estado esté en condiciones de recaudar total y oportunamente lo que le corresponda.

Las obligaciones que en materia fiscal se impongan al notario, estén condicionadas a la naturaleza de su función y nunca excedan los límites de la justicia y al serle impuestas se tengan en cuenta su carácter de colaborador honorario y con una retribución del fisco.

El Notario, por tal virtud, es un sujeto pasivo por adeudo ajeno con responsabilidad solidaria derivada de la ley, que lo hace responsable de una deuda tributaria ajena y como consecuencia de un vínculo común que lo hace responsable solidariamente con el deudor efectivo del tributo.

El sistema de solidaridad legal se establece para fines prácticos de garantía y de auxilio para la Administración Pública, y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, haciéndolo al mismo tiempo más rápido y económico.

La responsabilidad solidaria constituye un privilegio en favor del acreedor, asegurando de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora, ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento y el pago de cualquiera

de ellos independientemente de las relaciones que se generen entre el pagador y el deudor original, y además simplificar hasta donde es posible la actividad de recaudación.

El Notario tiene el carácter de recaudador de impuestos, porque la ley, le impone la obligación de cobrar un determinado impuesto, por medio del sistema de recaudación por terceros asumiendo una obligación de carácter formal, y por considerarlo un auxiliar de la propia Administración Fiscal, porque actúa en nombre del ente para el que lleva a cabo la labor recaudatoria, por tanto, el notario no tiene un crédito en nombre propio.

El Estado en el ejercicio de la facultad originaria de establecer tributos, puede dictar normas jurídicas en las que se establezca expresamente en favor de terceras personas la titularidad activa de las obligaciones tributarias, por lo tanto, podemos concluir que la condición de sujeto activo del poder tributario y la de sujeto pasivo en la obligación tributaria, pueden concurrir en la misma persona.

Al ser el Notario responsable solidario es sujeto de infracción al abstenerse de recaudar el tributo y no hacer el pago correspondiente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en su caso a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal o de la comisión de un delito al dejar de entregar la contribución correspondiente habiendo recaudado el tributo dándose como consecuencia el delito de defraudación fiscal.

El Notario puede ser sujeto de Procedimiento Administrativo de Ejecución, con un doble carácter de ejecución satisfactiva y ejecución expropiativa, con la finalidad de recaudar el importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito o por el sujeto pasivo por adeudo ajeno con responsabilidad solidaria, prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aún en contra de su voluntad.

BIBLIOGRAFIA.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- AVILA ALVAREZ, Pedro; Estudios de Derecho Notarial, 4a. ed. Madrid, España, Editorial Montercarvo, S.A; 1973, 479. págs.
- 2.- BAÑUELOS SANCHEZ, Froylán; Derecho Notarial, México, D.F., Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1977, 935 págs.
- 3.- BEJARANO SANCHEZ, Manuel; Obligaciones Civiles, 2a. ed. México, D.F., Editorial Harla, S.A. de C.V.1983, 621 págs.
- 4.- BORJA SORIANO, Manuel; Teoría General de las Obligaciones 6a. ed. México, D.F., Editorial Porrúa, S.A. 1970, Tomo II, 415 pág.
- 5.- BURGOA O., Ignacio; Las Garantías Individuales, 21a. ed. México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1988, 772 págs.
- 6.- CARRAL Y DE TERESA, Luis; Derecho Notarial y Registral, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1965, 266 págs.
- 7.- CORTINA, Alfonso; Cursos de Política de Finanzas Públicas de México., México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1977, 330 págs.
- 8.- DE LA CUEVA, Mario; Teoría de la Constitución, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1982, 283 págs.
- 9.- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano, 15a ed., México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1988, 1025 págs.
- 10.- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto; Principios de Derecho Tributario, 3a. ed. México, D.F., Editorial Limusa, S.A., 1988, 223 págs.
- 11.- DE PINA VARA, Rafael; Elementos de Derecho Civil Mexicano, 6a. ed., México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1983, volumen III, 384 págs.
- 12.- EMERITO GONZALEZ, Carlos; Derecho Notarial, Buenos Aires, Argentina, Editorial Editora e Impresora, S.A., 1988, 789 págs.
- 13.- FLORES ZAVALA, Ernesto; Ley del Impuesto Sobre la Renta, México, D.F., Editorial Unión Gráfica, S.A., 1978, 360 págs.
- 14.- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel; Teoría de la Infracción Fiscal, México, D.F., Cárdenas Editor, 1982, 273 págs.
- 15.- GAUDENET, Eugene; Teoría General de las Obligaciones, 2a. ed. México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1984, 534 págs.

- 16.- GIULIANI FONROUGE, Carlos M; Derecho Financiero, Buenos Aires Argentina, Editorial Depalma, 1970, 395 págs.
- 17.- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto; Derecho de las Obligaciones, 5a ed., Puebla, Puebla, México, Editorial Cajica, S.A., 1985, 946 págs.
- 18.- IGLESIAS, Juan; Derecho Romano Instituciones de Derecho Privado 7a, ed. Barcelona, España, Editorial Ariel, S.A., 1985, 250 págs.
- 19.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; Derecho Fiscal, 2a, ed. México, D.F., Editorial Harla, S.A. de C.V., 1986, 309 págs.
- 20.-MARGADANT S. Guillermo F; Introducción a la Historia del Derecho Mexicano, 7a. ed., México, D.F., Editorial Esfinge, S.A. de C.V., 1986, 232 págs.
- 21.- MARGADANT S. Guillermo F, Derecho Romano, 13a, ed., México, D.F., Editorial Esfinge, S.A., 1985, 530 págs.
- 22.- NERI I, Argentino, Tratado Teórico y Práctico de Derecho Notarial, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma., S.A., Tomo II, 721 págs.
- 23.- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, Bernardo, Derecho de la Escribanía en la Nueva España y del Notariado en México, 2a, ed. México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1988, 212 págs.
- 24.- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, Bernardo; Derecho Notarial, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1988, 217 págs.
- 25.- PUGLIESE, Mario; Instituciones de Derecho Financiero, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1976, 382 págs.
- 26.- RAMIREZ VALENZUELA, Alejandro; Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal, 4a. ed. México, D.F., Editorial Limusa S.A., 1986, 217 págs.
- 27.- RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Humberto y RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Joaquín, El Tratamiento Fiscal de los Contratos, 2a. ed. México, D.F., Editorial y Distribuidora Rodcom, S.A., 1975, 417 págs.
- 28.- ROJINA VILLEGAS, Rafael; Derecho Civil Mexicano, 5a. ed. México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1985, Tomo V, 736 págs.
- 29.- TENA RAMIREZ, Felipe; Leyes Fundamentales de México, 1808, 1987 14a. ed. México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1987, 1053 págs.
- 30.- TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, 14a. ed México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1976, 617 págs.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Notariado para el Distrito Federal.
Código Fiscal de la Federación.
Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
Ley del Impuesto Sobre la Renta.
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (Federal).
Ley Federal de Impuestos Sobre Herencias y Legados.
Código Civil para el Distrito Federal.
Código Penal para el Distrito Federal en materia del Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal.
Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal.

Jurisprudencia

Tesis Jurisprudencial, número II, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, parte primera, Pleno pág. 42.
Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, pleno 1985, pág. 402.
Informe de la Suprema Corte de la Nación correspondiente al año 1962, pág. 108.
Semanario Judicial de la Nación, V Epoca, Tomo LXXXIX, pág. 1546, La Interpretación Constitucional, págs. 3, 4 y 5.
Semanario Judicial de la Federación, vols. 91-96, primera parte, pág. 92, Amparo en Revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

Revistas

Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., Derecho Notarial, No. 58, Año XIX, marzo de 1975, mensual, 186 páginas.
Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., Derecho Notarial, No. 59, Año XIX, junio de 1975, mensual, 150 páginas.
Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., Derecho Notarial, No. 92, Año XXIX, junio de 1985, mensual, 170 páginas.
Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., Derecho Notarial, No. 95, Año XXX, diciembre de 1986, mensual 224 páginas.
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXX aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, No. 2 extraordinario, Año 1966, 672 páginas.
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario. Lo Contencioso Tributario en América 145 páginas.
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Epoca, Año VIII, No. 85, Enero 1987, 604 páginas.