

283

283

RECEIVED
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
ACATLAN



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LA DETERMINACION DE DERECHOS POR USO O
APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES

TESIS PROFESIONAL
PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
VICTOR DAVID SERRANO RUIZ



ACATLAN, EDO. DE MEX.



1994



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.

**A DIOS, AL QUE HA SIDO,
AL QUE ES Y AL QUE SERA
POR SIEMPRE, A QUIEN
LE DEBO LA EXISTENCIA Y
TODO CUANTO TENGO.**

**AL PADRE JOSE RODRIGUEZ LIEVANOS,
PARROCO DE LA IGLESIA DE SAN
MATEO Y A LOS MIEMBROS DE LA
ESCUELA DE PASTORAL, DIRIGENTES,
EQUIPO DE SERVICIO Y ALUMNOS.**

**A DIOS, AL QUE HA SIDO,
AL QUE ES Y AL QUE SERA
POR SIEMPRE, A QUIEN
LE DEBO LA EXISTENCIA Y
TODO CUANTO TENGO.**

**AL PADRE JOSE RODRIGUEZ LIEVANOS,
PARROCO DE LA IGLESIA DE SAN
MATEO Y A LOS MIEMBROS DE LA
ESCUELA DE PASTORAL, DIRIGENTES,
EQUIPO DE SERVICIO Y ALUMNOS.**

**A MIS PADRES, LOS SEÑORES
PEDRO SERRANO JASSO Y MA.
DEL CARMEN RUIZ RICO, POR
LA VIDA QUE ME HAN DADO Y
POR SU AFAN EN DARME LA
MEJOR DE LAS HERENCIAS,
LA FE Y LA EDUCACION.**

**A MIS HERMANOS, NORMA ANGELICA,
JUAN PEDRO, JAVIER, RICARDO Y
ALFREDO SERRANO RUIZ CON QUIENES
HE COMPARTIDO MOMENTOS DIFICILES
Y DE GOZO DESDE LA INFANCIA.**

**A MA. DE LOS ANGELES ALCAZAR BRAVO,
POR SU APOYO Y COMPRESION.**

**AMIS GRANDES AMIGOS, LOS C.C. LICs.
JAVIER VARGAS ZEMPOALTECATL Y
II. RICARDO DE LA ROSA GUZMAN, Y
LOS C.C. DELFINO VELASCO LUIS, RAUL
H. ZEPEDA RAMIREZ Y JUAN ROJAS
RODRIGUEZ, EJEMPLARES EGRESADOS
DE LA E.N.E.P. ACATLAN Y PERSONAS
DE GRAN CALIDAD HUMANA.**

**AL LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS,
QUIEN TUVO A BIEN DIRIGIRME EL
PRESENTE TRABAJO DE TESIS Y A QUIEN
CONSIDERO, ADEMAS DE UN EXCELENTE
ABOGADO FISCALISTA, UNA PERSONA DIGNA
DE ADMIRACION.**

**A TODOS MIS PROFESORES DE LA
CARRERA DE DERECHO EN LA E.N.E.P.
ACATLAN, QUIENES DURANTE LOS DIEZ
SEMESTRES ME TRANSMITIERON,
G E N E R O S A M E N T E , S U S
CONOCIMIENTOS EN CADA UNA DE LAS
ASIGNATURAS. EN ESPECIAL AL LIC.
JESUS ARMANDO PRECIAT, GRAN
AMIGO.**

INDICE

PAGNA

INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO	
I. LOS INGRESOS DEL ESTADO	7
1. NOCIONES GENERALES	7
2. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LOS INGRESOS PUBLICOS	9
3. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO	12
3.1. INTRODUCCION	12
3.2. INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS	12
3.3. INGRESOS ORIGINARIOS Y DERIVADOS	14
3.4. INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS	15
3.5. CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS	16
3.6. CLASIFICACION DE BENVENUTTO GRIZIOTTI	17
3.7. CLASIFICACION DE EINAUDI	18
3.8. CLASIFICACION DE MARGAIN MANAUTOU	18
3.9. CLASIFICACION CONFORME A NUESTRA LEGISLACION FEDERAL.	19
4. INGRESOS TRIBUTARIOS	21
4.1. INTRODUCCION	21
4.2. IMPUESTOS	24
4.2.1. CONCEPTO	24
4.2.2. CARACTERISTICAS	26

4.3.	DERECHOS	28
4.3.1.	CONCEPTO	28
4.3.2.	CARACTERISTICAS	31
4.4.	CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	33
4.4.1.	CONCEPTO	33
4.4.2.	CARACTERISTICAS	36
4.5.	APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	38
4.5.1.	CONCEPTO	38
4.5.2.	CARACTERISTICAS	41
5.	INGRESOS NO TRIBUTARIOS	46
5.1.	INTRODUCCION	46
5.2.	INGRESOS PATRIMONIALES	46
5.2.1.	INTRODUCCION	46
5.2.2.	APROVECHAMIENTOS	47
5.2.3.	PRODUCTOS	47
5.3.	INGRESOS CREDITICIOS	47

CAPITULO SEGUNDO

II. DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES

1.	CONCEPTO	50
2.	NATURALEZA JURIDICA	52
3.	MARCO JURIDICO	53
3.1.	BASES CONSTITUCIONALES	53
3.1.1	INTRODUCCION	53
3.1.2.	EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION	55

3.1.2.1.	EL PRINCIPIO O GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	56
3.1.2.2.	LOS PRINCIPIOS O GARANTIAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD	61
3.1.2.2.1.	INTRODUCCION	62
3.1.2.2.2.	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	65
3.1.2.2.3.	PRINCIPIO DE EQUITAD	67
3.1.2.2.4.	DIFERENCIAS	69
3.1.2.3.	EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PUBLICO	71
3.2.	BASES LEGALES	74
3.2.1.	LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION	74
3.2.1.1.	INTRODUCCION	74
3.2.1.2.	CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA	75
3.2.1.3.	LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1994	77
3.2.2.	EL SISTEMA DE LEYES FISCALES REGLAMENTARIAS	79
3.2.2.1.	INTRODUCCION	79
3.2.2.2.	ELABORACION DE LAS LEYES FISCALES	79
3.2.2.3.	VIGENCIA DE LAS LEYES FISCALES	79
3.2.2.4.	REGLAMENTOS	80
3.2.2.5.	RESOLUCIONES QUE ESTABLECEN REGLAS DE CARACTER GENERAL	81
3.2.3.	LA LEY FEDERAL DE DERECHOS EN MATERIA DE AGUA	81
3.2.4.	EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	82
4.	ELEMENTOS ESENCIALES	82
4.1.	INTRODUCCION	82

4.2.	EL SUJETO	83
4.3.	EL OBJETO	85
4.4.	LA BASE	86
4.5.	LA CUOTA O TASA	88

CAPITULO TERCERO

III. DETERMINACION DE DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES

1.	NATURALEZA JURIDICA DE LA LIQUIDACION DE CONTRIBUCIONES	92
1.1.	EFFECTO DECLARATIVO	92
1.2.	EFFECTO CONSTITUTIVO	93
2.	CONCEPTO DE DETERMINACION Y DE LIQUIDACION EN MATERIA TRIBUTARIA	94
3.	EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION	97
3.1.	LA DETERMINACION DE LAS CONTRIBUCIONES POR EL SUJETO PASIVO	98
3.2.	LA DETERMINACION DE OFICIO	99
3.2.1.	SOBRE BASE CIERTA	100
3.2.2.	SOBRE BASE PRESUNTIVA	101
3.3.	LA DETERMINACION POR CONVENIO O CONCORDATO	102
3.3.1.	ACUERDO SOBRE LA DETERMINACION; EL CONCORDATO	103
3.3.2.	EL CONCORDATO EN MEXICO	105

CAPITULO CUARTO

IV. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES

1.	LAS FACULTADES FISCALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES EXCEPTO DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES	108
1.1.	FACULTADES DISCRECIONALES Y FACULTADES REGLADAS	109
1.2.	LAS PRESUNCIONES Y SUS EFECTOS	111
1.3.	CAUSALES PARA ESTIMAR INGRESOS	112
1.3.1.	PRECIO DE MERCADO	112
1.3.2.	ENAJENACIONES AL COSTO O A MENOS DEL COSTO	113
1.3.3.	OPERACIONES DE IMPORTACION Y EXPORTACION	113
1.4.	CAUSALES DE DETERMINACION PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS	114
1.4.1.	POR PRESTAMOS O DESCUENTOS A CREDITOS CEDIDOS DIRECTA O INDIRECTAMENTE	114
1.4.2.	POR PRESTACION DE SERVICIOS	114
1.4.3.	POR USO O GOCE O ENAJENACION DE BIENES TANGIBLES	114
1.4.4.	POR EXPLOTACION O TRANSMISION DE UN BIEN TANGIBLE	115
1.5.	INGRESOS ESTIMADOS EN EL EXTRANJERO	115
1.6.	PRESUNCIONES JURIS TANTUM PARA COMPROBAR INGRESOS	115
1.6.1.	INTRODUCCION	115
1.6.2.	INFORMACION CONTENIDA EN LA CONTABILIDAD	116
1.6.3.	INFORMACION CONTENIDA EN SISTEMAS DE CONTABILIDAD	117
1.6.4.	DEPOSITO EN CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE	118
1.6.5.	DEPOSITO EN CUENTAS BANCARIAS DE GERENTES	119
1.6.6.	SOBRANTES Y FALTANTES DE INVENTARIOS	120
1.6.7.	OMISION DE COMPRAS	122

1.6.8.	CHEQUES LIBRADOS CONTRA CUENTAS DEL CONTRIBUYENTE	123
1.6.9.	SALIDAS SUPERIORES A LAS ENTRADAS	124
1.6.10.	INVENTARIOS Y ACTIVOS EN PODER DEL CONTRIBUYENTE	124
1.6.11.	PRESUNCION DE INGRESOS POR INFORMACION DE TERCEROS	124
1.7.	DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL	126
1.7.1.	INTRODUCCION	126
1.7.2.	CAUSALES QUE DAN ORIGEN A LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL	127
1.7.2.1.	OPONERSE AL INICIO O DESARROLLO DE LA VISITA	128
1.7.2.2.	OMISION EN LA PRESENTACION DE DECLARACIONES	129
1.7.2.3.	NO PRESENTAR LIBROS DE CONTABILIDAD	130
1.7.2.4.	NO PRESENTAR DOCUMENTACION COMPROBATORIA	130
1.7.2.5.	OMISION DE INGRESOS O DE COMPRAS	131
1.7.2.6.	REGISTRO DE COMPRAS NO REALIZADAS	132
1.7.2.7.	OMISION DE REGISTRO DE EXISTENCIAS	132
1.7.2.8.	VALUACION DE INVENTARIOS	132
1.7.2.9.	MAQUINAS REGISTRADORAS DE CONTABILIDAD	133
1.7.2.10.	OTRAS IRREGULARIDADES	133
1.8.	PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA	134
1.9.	DETERMINACION PRESUNTIVA EN VISITAS DOMICILIARIAS	139
2.	LAS ATRIBUCIONES FISCALES DE LA C.N.A. EN MATERIA DE DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES	141
2.1.	INTRODUCCION	141
2.2.	INSTRUMENTOS DE FISCALIZACION DE LA COMISION NACIONAL DEL AGUA	144
2.2.1.	INTRODUCCION	144

2.2.2.	LA VISITA DOMICILIARIA EN MATERIA DE DERECHOS DE AGUA	144
2.2.2.1.	LA ORDEN DE VISITA	145
2.2.2.2.	CONSTANCIA DE IDENTIFICACION	147
2.2.2.3.	LAS ACTAS DE VISITA (ASPECTOS GENERALES)	148
2.2.2.4.	ACTA DE INICIO	149
2.2.2.5.	ACTAS PARCIALES	150
2.2.2.6.	ACTA PARCIAL DE SOLICITUD DE INFORMACION Y DOCUMENTACION	150
2.2.2.7.	ULTIMA ACTA PARCIAL	151
2.2.2.8.	ACTA FINAL	153
2.2.2.9.	DESARROLLO DE LA VISITA	154
2.2.2.10.	REGLAS PARA LA VISITA DOMICILIARIA	155
3.	LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE DERECHOS EN MATERIA DE AGUAS NACIONALES POR LA C.N.A.	156
3.1.	ELEMENTOS BASE PARA LLEVAR A CABO ESTE TIPO DE DETERMINACION	158
3.2.	LA ACTUALIZACION DE ESTE TIPO DE DERECHOS	159
3.3.	EL CALCULO DE LOS RECARGOS EN ESTOS DERECHOS	161
3.4.	LA IMPOSICION DE MULTAS EN LA DETERMINACION DE DERECHOS EN ESTA MATERIA	162
3.4.1.	SISTEMA DE APLICACION DE MULTAS FIJAS	164
3.4.2.	SISTEMA DE AUMENTO O DISMINUCION DE MULTAS FIJAS	164
3.4.3.	ESTABLECIMIENTO DE UN MAXIMO POR PARTE DE LA AUTORIDAD SANCIONADORA	166
3.4.4.	APLICACION DE LA MULTA QUE RESULTE MAYOR DE ENTRE DOS DIFERENCIAS	166

3.5.	EL I.V.A. EN LA PRESTACION DEL SERVICIO POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES	167
3.5.1.	INTRODUCCION	167
3.5.2.	CONCEPTO DEL I.V.A.	168
3.5.3.	PRINCIPIOS GENERALES DEL I.V.A.	170
3.5.3.1.	IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS	170
3.5.3.2.	IMPUESTO INDIRECTO	170
3.5.3.3.	IMPUESTO NO ACUMULATIVO	171
3.5.3.4.	DE CARACTER GENERAL	171
3.5.3.5.	GRAVA TODAS LAS ETAPAS	172
3.5.3.6.	LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO	172
3.5.4.	ELEMENTOS ESENCIALES	172
3.5.4.1.	SUJETO	172
3.5.4.2.	OBJETO	175
3.5.4.3.	BASE GRAVABLE	176
3.5.4.4.	TARIFA TASA O CUOTA	177
3.5.5.	LEGISLACION VIGENTE DEL I.V.A.	178
3.5.5.1.	SUJETOS	178
3.5.5.2.	OBJETO	178
3.5.5.2.1.	ENAJENACION DE BIENES	178
3.5.5.2.2.	PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES	179
3.5.5.2.3.	OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	180
3.5.5.2.4.	IMPORTACION DE BIENES O SERVICIOS	180
3.5.5.3.	TASA	181
3.5.5.4.	TRASLACION DEL IMPUESTO	182
3.5.5.5.	IMPUESTO A PAGAR	182

3.5.5.6.	OBLIGACIONES GENERALES	182
3.5.6.	LOS DERECHOS EN MATERIA DE AGUA	183
3.5.6.1.	DERECHOS POR LA PRESTACION DE SERVICIOS A CARGO DE LA C.N.A.	184
3.5.6.2.	DERECHOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES	185
3.5.7.	TRATAMIENTO FISCAL DE LA LEY DEL I.V.A. A LOS DERECHOS POR EL SERVICIO DE USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES	186
3.5.7.1.	ANTECEDENTES	186
3.5.7.1.1.	CAUSACION DEL I.V.A. POR ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO	186
3.5.7.1.2.	EXPOSICION DE MOTIVOS Y TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL EJERCICIO DE 1992	187
3.5.7.2.	LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MATERIA DE AGUA.	188
3.5.7.2.1.	OBJETO Y SUJETO DEL I.V.A.	188
3.5.7.2.2.	CONCEPTO DE PRESTACION DE SERVICIOS PARA EL I.V.A.	189
3.5.7.2.3.	PRESTACION DE SERVICIOS NO AFECTOS AL PAGO DEL I.V.A.	189
3.5.7.2.4.	TASA DEL I.V.A. APLICABLE A LOS SERVICIOS INDEPENDIENTES	190
3.5.7.2.5.	TRASLACION DEL I.V.A.	190
3.5.7.2.6.	VALOR GRAVABLE POR EL I.V.A. EN LA PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES	190

3.5.7.2.7.	CALCULO ANUAL DEL I.V.A. CON PAGOS MENSUALES PROVISIONALES	190
3.5.7.2.8.	ACTOS QUE REALIZA LA C.N.A. SUJETOS AL PAGO DEL I.V.A.	191
3.5.7.2.9.	PAGO DEL I.V.A. EN CASO DE PRESTACION DE SERVICIOS.	192
	CONCLUSIONES	193
	BIBLIOGRAFIA.	206

INTRODUCCION

La función económica del Estado Moderno se inicia con la proyección de funciones primordiales que el Gobierno tiene que llenar y que determinan su gasto. Posteriormente, se consideran qué recursos y de dónde se tomarán para poder solventar dicho gasto indispensable, entonces se llega a los ingresos que normalmente obtiene el Estado, principalmente a través de sus potestad tributaria, es decir, vía tributos, los que constituyen su fuente principal de recursos.

Sin embargo, existen otros ingresos públicos, que junto con los impuestos conforman el rubro de las contribuciones, dentro de las cuales se encuentran: los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras por obras de infraestructura hidráulica.

Por lo que respecta a los derechos, estos constituyen 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, entre otros.

Dentro de estos últimos, están los prestados por las Secretarías de Gobernación, Relaciones Exteriores, Hacienda y Crédito Público, Programación y Presupuesto; Comercio y Fomento Industrial, Educación Pública; Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos de la cual forma parte la Comisión Nacional del Agua (CNA) como organismo desconcentrado, entre otros.

Por lo que hace al uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, se encuentran, entre otros, los siguientes: bosques, pesca, puerto y atraque, sal, carreteras y puentes, aeropuertos, fauna silvestre, espacio aéreo, hidrocarburos, minas, agua, uso o goce de inmuebles, uso ó aprovechamiento de bienes como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales.

En cuanto al uso o aprovechamiento de aguas nacionales, uso o goce de inmuebles y el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, la CNA realiza actos de derecho público, que causan el derecho correspondiente.

A partir de lo anterior doctrinariamente se ha estructurado una Teoría General del Presupuesto, tomando en consideración los presupuestos de ingresos y egresos que ejercicio a ejercicio elabora el Estado como proyecciones de los recursos que obtendrá y la aplicación que a los mismos les dará, es decir, el gasto público que efectuará.

En este sentido, el Estado lleva a cabo una actividad financiera, misma que se traduce en 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.

En efecto, el Estado desarrolla una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que constituyen su justificación como ente político, y para lo cual requiere de medios que permitan sufragar los gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas. Para obtener estos medios de carácter fundamentalmente económico, el Estado desarrolla una actividad que le permite apropiarse de los recursos materiales necesarios para la cobertura de dichas necesidades.

La actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales: el de la obtención de ingresos; la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno tiene a su cargo.

El 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 impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, ha dado lugar a la disciplina denominada Derecho Tributario. Los recursos tributarios, en México comprenden principalmente cuatro conceptos: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Esta obligación fiscal general no es exigible de inmediato, pues tratándose de la obligación sustantiva su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que esta no es exigible como tal puesto que requiere su transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado determinación, mediante el cual se precisa el

quantum, el monto de aquella obligación sustantiva.

De esta manera, 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 lo cual se requiere precisar su contenido, es decir, cual es la cantidad que debe darse, el "quantum" de la obligación.

En consecuencia, por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva, no es suficiente el sólo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, ya que con la realización del hecho imponible sólo se puede aseverar que la obligación ha nacido, quienes son los sujetos del impuesto, la base gravable y la tarifa que se puede aplicar a dicha base. Sin embargo, aún con todos esos elementos es necesario efectuar 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 determinación fiscal.

La doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la determinación, también conocida como liquidación, términos que tienen su origen en la palabra italiana "accertamento", misma que fue utilizada por mucho tiempo sin su traducción al español y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad por el Código Fiscal de la Federación.

La determinación de contribuciones se puede llevar a cabo sobre base cierta o sobre base presuntiva. La determinación sobre base cierta puede llevarla a cabo el propio particular o bien la autoridad fiscal; en ambos casos, tal determinación implica que se tuvieron a la mano todos los elementos necesarios relativos a la situación fiscal del contribuyente.

Sin embargo, puede darse el caso de que no se cuente con dicha información, en virtud de que el contribuyente la oculte, hubiere desaparecido, hubiere sido destruida, se encuentre incompleta o alterada, o bien no se hubieren observado las reglas establecidas por las disposiciones fiscales para consignarse, o bien se hubieren cometido irregularidades, de modo tal que se impida el ejercicio de comprobación de las autoridades.

Ante tales situaciones la autoridad tiene la posibilidad de llevar el acto de determinación o "accertamento", es decir, la cuantificación de las contribuciones a cargo de los particulares, mediante diversos medios previstos en el Código Fiscal de la Federación, de tal forma que le permitan en forma presunta, esto es, lo más cercana a la realidad, la reconstrucción de las operaciones relativas a la actividad del contribuyente.

En este orden de ideas, en el propio Código Tributario se establecen diversas causales que dan origen a la posibilidad de que la autoridad determine presuntivamente el valor de los actos o actividades de los particulares, así como la utilidad fiscal y cálculo de las contribuciones respectivas.

En el presente estudio se tratarán los temas relativos a la determinación de las contribuciones omitidas, específicamente en materia de derechos sobre aguas nacionales, por lo que fundamentalmente se verán los diferentes medios a través de los cuales las autoridades determinarán en forma presunta, cuando así corresponda, los ingresos de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades respectivas; asimismo se estudiará la naturaleza y alcance de esas facultades, las principales Tesis que al respecto existen, tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como del Tribunal Fiscal de la Federación, entre otros puntos.

En relación a los servicios de agua prestados por la CNA y al uso o aprovechamiento de aguas nacionales, a partir del ejercicio de 1992, además de causar el pago de derechos también se encuentran gravados expresamente por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El objetivo principal del presente capítulo es precisamente estudiar y analizar las obligaciones fiscales a cargo de la Comisión Nacional del Agua y de los contribuyentes de derechos del agua, a partir del ejercicio fiscal de 1992, establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, obligaciones que se derivan de los derechos por el servicio, uso o aprovechamiento de agua. Dicho estudio resulta novedoso, pues anteriormente, como se apreciará en el desarrollo del mismo, los derechos en materia de agua no estaban sujetos a ese gravamen, para todo lo cual se requerirá dar un panorama general de ese impuesto, así como de los derechos y especialmente aquellos que se causan en materia de agua.

Por lo que la estructura de este apartado se dividirá en tres fases, las que comprenderán

los rubros siguientes: el Impuesto al Valor Agregado; los Derechos en materia de agua; y el tratamiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a los derechos por el servicio, uso o aprovechamiento de agua a partir del ejercicio de 1992.

En primer lugar, se verán los rasgos estructurales del impuesto al valor agregado: concepto, principios generales, elementos esenciales y legislación.

En segundo término se abordará lo relativo a los derechos, enfatizando en aquéllos que se causan en materia de agua, así como los derechos por la prestación de servicios a cargo de la Comisión Nacional del Agua.

Por último, se realizará un breve estudio y análisis del tratamiento fiscal que la Ley del Impuesto al Valor Agregado da a los derechos por servicio, uso o aprovechamiento de agua a partir del ejercicio fiscal de 1992.

En este sentido, la estructura de este estudio se dividirá en cuatro capítulos, los que comprenderán los rubros siguientes: los Ingresos del Estado; los Derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales; la determinación de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales y el Procedimiento de determinación de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

En el Capítulo Primero se verá lo relativo al concepto y finalidad de los recursos públicos, así como su principales clasificaciones, considerando para tal efecto la Doctrina Nacional y Extranjera, así como los criterios seguidos por nuestra Legislación Federal, utilizando para el análisis de cada uno de los ingresos del Estado aquella que los divide en tributarios y no tributarios.

El Capítulo Segundo tratará sobre los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales su concepto, naturaleza jurídica y el marco jurídico dentro del cual se rigen, considerando dentro de este último las bases constitucionales y las bases legales de tales derechos, finalmente se abordarán los elementos esenciales de los mismos derechos en materia de agua como son el sujeto, el objeto, la base y la tarifa que conforman a esta clase de contribuciones.

En el Capítulo Tercero se contemplará lo referente a la determinación de derechos, la naturaleza jurídica de la determinación de contribuciones así como sus efectos, el concepto de determinación diferenciándolo del concepto de liquidación, para concluir con el procedimiento de determinación y las diferentes modalidades del mismo a saber: la determinación por el sujeto pasivo, la determinación de oficio, dentro de la que encontramos la determinación sobre base cierta y la determinación presuntiva, terminando con la determinación por convenio o concordato.

Por último, en el Capítulo Cuarto se abordará el procedimiento de determinación de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, empezando por hacer alusión a las facultades de la SHCP para determinar presuntivamente las contribuciones, haciendo referencia a la distinción entre facultades discrecionales y facultades regladas, así como al concepto jurídico de las presunciones en general y sus efectos, para después continuar con los procedimientos previstos en el Código Fiscal de la Federación para la estimación de ingresos en forma presuntiva, haciendo especial mención a la determinación presuntiva en visitas domiciliarias.

Partiendo de lo anterior se desarrollará el tema relativo a las atribuciones fiscales de la Comisión Nacional del Agua para determinar derechos en Materia de Aguas Nacionales, haciendo al mismo tiempo un análisis jurídico del procedimiento de determinación de derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, aludiendo a las principales etapas que se siguen en dicho procedimiento como son la determinación histórica del derecho omitido, su actualización, el cálculo y aplicación de los recargos, así como la imposición de multas en los casos que proceda, para finalizar con el interesante tema del I.V.A. en la prestación del servicio por uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

Para el desarrollo de este breve y somero estudio se ha pretendido abarcar, en lo posible y tomando en consideración la brevedad del tiempo y las limitaciones bibliográficas, la doctrina nacional y extranjera, la legislación Constitucional y Secundaria, así como los criterios de nuestro máximo tribunal.

CAPITULO PRIMERO

I. LOS INGRESOS DEL ESTADO

1. NOCIONES GENERALES

El Estado desarrolla una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que constituyen su justificación como ente político, y para lo cual requiere de medios que permitan sufragar los gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas. Para obtener estos medios de carácter fundamentalmente económico, el Estado desarrolla una actividad que le permite apropiarse de los recursos materiales necesarios para la cobertura de dichas necesidades.

Esa actividad ha sido denominada actividad financiera del Estado, misma que se traduce en 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.

En efecto, "el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para entenderlas -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera." ¹

La actividad financiera del Estado ha sido definida por Joaquín B. Ortega como "La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines." ²

¹ Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Vol. I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 3.

² Citado por Dela Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1988, p. 5.

Por su parte Sergio F. De la Garza sostiene que "La actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de institutos de derecho público; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha hechado a cuestras." ³

En este sentido "constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos". ⁴

De esta manera, el Estado obtiene recursos por muy diversos medios, principalmente por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos, así como de la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, además de otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

La aplicación de estos recursos constituye las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos.

En el presente capítulo habremos de referirnos a uno de los momentos de la actividad financiera estatal: el de la obtención de ingresos, fundamentalmente por medio de

³ De la Garza, Op. cit., pp. 5 y 6.

⁴ Giuliani Fonrouge, Op. cit., p. 4.

institutos de derecho público, principalmente por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos.

2. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LOS INGRESOS PUBLICOS

La existencia y sostenimiento del Estado Moderno, así como el ejercicio de su soberanía y el logro de sus fines, exigen la captación de medios económicos indispensables para cubrir sus erogaciones.

En este orden de ideas, el conjunto de medios financieros que utiliza el sector público para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el sistema jurídico constituyen los ingresos públicos.

Los medios de que el Estado dispone para obtener recursos son muy variados, existiendo algunas modalidades, según se trate de un Estado de corte liberal o, en su caso, de un Estado con una marcada intervención en los procesos económicos y sociales.

De esta manera, la composición y fuente del financiamiento de los gastos públicos ha variado en la historia. En la antigüedad y hasta el siglo XIX, la fuente de financiamiento de los gastos públicos del Estado procedían principalmente del dominio público. A medida que desarrollaron las sociedades, ésta estructura financiera fue dando pauta a nuevas formas de financiamiento, como fueron los tributos y los empréstitos.

Los empréstitos no constituían para los hacendistas clásicos un auténtico recurso para el Estado, circunscribiendo a éstos a modos y fines dentro de marcos muy limitados. En cambio, para los hacendistas modernos, los empréstitos públicos constituyen auténticos recursos patrimoniales, siendo una manera normal de que el Estado dispone para allegarse de recursos, negando, por lo tanto, el carácter de instrumento excepcional a todo recurso proveniente de empréstito.

La noción y fin de los recursos públicos va íntimamente ligada a la concepción que se tenga del Estado. La concepción estatal del liberalismo clásico que le asignaba al Estado las limitadas funciones de policía, justicia y ejército, concebía a los recursos públicos como verdaderas cargas públicas de los particulares, afirmando que los gastos públicos carecían de toda productividad, por lo que debían limitarse a lo más estricto y necesario.

Las finanzas públicas modernas vinieron a modificar ampliamente la concepción y fines de los ingresos de los gastos públicos, pues no se trata ahora de un Estado con serias limitaciones; sino que sus atribuciones se amplían considerablemente y además de realizar sus tareas tradicionales, actúa fundamentalmente tomando a su cargo las necesidades públicas de carácter económico y social.

Conforme a esta nueva concepción de las finanzas públicas, los recursos del Estado no se limitan a asegurar los gastos indispensables de administración, como sucedía en la Hacienda Clásica, sino que ahora estos recursos vienen a constituir uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo sus actividades de intervención en la economía del país. La concepción moderna de las finanzas públicas le otorga a los recursos estatales un real valor objetivo, por ser un auténtico instrumento de que se vale el Estado para elaborar y ejecutar sus políticas de intervención en la economía general.

Por último, se citarán algunas definiciones de ingreso público, así para el Maestro Serra Rojas " es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda percepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo." ⁵

Para el Maestro Valdés Costa, los recursos públicos "son los ingresos en la Tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica." ⁶

⁵ Andrés Serra Rojas, *Derecho Administrativo*, Tomo Segundo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, p. 33.

⁶ Citado por Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1986, p. 66.

Como puede observarse las anteriores definiciones de ingresos del Estado corresponden a la concepción moderna de las finanzas públicas, pues no restringen el concepto de recursos, vinculándolo a la prestación de servicios públicos esenciales o a la satisfacción de necesidades públicas absolutas.

Por otra parte, se dice que la actividad financiera es de carácter instrumental, pues los ingresos y gasto no constituyen un fin en sí mismos, pues sólo son un medio para lograr los fines del Estado, siendo una de las características distintivas de esa actividad su nota monetaria, ya que tanto ingresos como gastos públicos se expresan en sumas de dinero, es decir, tanto el presupuesto de ingresos como el de egresos aparecen necesariamente expresados en términos monetarios, de ahí que el ingreso público sea también definido diciendo: "Son ingresos públicos las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines" ⁷

Por su parte, Giuliani Fonrouge sostiene que es preferible concebir a los ingresos públicos en sentido lato como: "las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social". ⁸

La anterior definición la formula después de precisar que resultan objetables aquellas que concretan los ingresos a las erogaciones relacionadas con los servicios públicos, y considera que, en el aspecto financiero, los conceptos de "servicio público", de "utilidad pública" y de "interés público" que antes servían para determinar el gasto, han sido superados, pues, agrega, que para caracterizar el gasto público no es indispensable que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales, sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado, de las cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico-social.

⁷ Concepto de José Juan Ferreiro, citado por Cárdenas Elizondo, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, p. 195.

⁸ Giuliani Fonrouge, Op. cit., p. 241.

Por último se dice que "el concepto de ingreso público no sólo significa una entrada en el patrimonio del ente público, pues, no basta que unas cantidades en dinero entren en las arcas públicas para que exista un ingreso público, toda vez que, además, estas entradas deben estar destinadas a sufragar los gastos públicos." ⁹

Una vez visto lo anterior, se pasará al estudio de las principales clasificaciones de los ingresos públicos que destacados tratadistas han establecido.

3. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

3.1. INTRODUCCION

Los recursos estatales han sido siempre motivo de preocupación, en cuanto a su clasificación, para los autores. Las clasificaciones de los ingresos públicos han sido el resultado de diversos criterios aplicados, por lo que son objeto de crítica y de una visión parcial, en virtud de ello deben tomarse con reserva, pues cada clasificación obedece a la concepción que el autor tenga sobre la actividad financiera y las disciplinas que la estudian.

Variadas y diversas son las clasificaciones que en torno de los ingresos del Estado se han establecido; sin embargo, en el presente trabajo sólo se hará mención de algunas de ellas.

3.2. INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS

Esta clasificación tiene su origen en la concepción de la Hacienda Pública, según la cual el Estado debía cubrir sus erogaciones ordinarias con igualmente ingresos de tipo ordinario, y sólo se permitía allegarse ingresos extraordinarios, en el caso de gastos imprevisibles, como los derivados de guerras, catástrofes, epidemias, etc.

⁹ Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 197.

Ernesto Flores Zavala define a los ingresos ordinarios y extraordinarios, de la manera siguiente: "Ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios. Extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al

Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemias, catástrofes, déficit, etc." ¹⁰

Por su parte, Morselli hace la distinción entre ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios, los primeros son aquellos que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal, haciendo frente a gastos ordinarios; los extraordinarios, son aquellos que tienen un carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades, haciendo frente a los gastos extraordinarios.¹¹

Sin embargo, nosotros somos de la opinión de que la evolución de la Hacienda Pública, es la consecuencia y el reflejo de la evolución del Estado, y en el Estado Moderno la Hacienda Pública no se concibe sólo como un medio de asegurar la cobertura de los gastos públicos, sino que ahora los ingresos públicos constituyen un instrumento en manos del Estado para intervenir en la vida pública y social, y por ello la elección de los ingresos no debe venir únicamente motivada por el carácter ordinario o extraordinario de las erogaciones que tenga que realizar el ente público, sino que debe estar condicionada al logro de las finalidades estatales. ¹²

En este sentido, todos los ingresos son utilizables en todos los momentos, y por tanto, no puede definirse y al ingreso extraordinario sólo en función del gasto extraordinario,

¹⁰ Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 25.

¹¹ Citado por Jacinto Faya Viesca, Op. cit., p. 73.

¹² Cárdenas Elizondo, Op. cit., pp. 198-199.

imprevisible, no periódico, ni el ingreso ordinario como aquél ingreso periódico, normal y previsible, prueba de ello es que el más típico de los ingresos extraordinarios, la Deuda Pública, forma parte hoy día y año tras año de los presupuestos de todos los Estados, siendo un instrumento normal de la política económica moderna de los países.

3.3. INGRESOS ORIGINARIOS Y DERIVADOS

Gabriel Franco define a los ingresos originarios y derivados diciendo que, los primeros, son: "los que procura el Estado de una manera directa, desarrollando una actividad, ejerciendo una industria, con la mira puesta en la consecución de una ganancia, en la obtención de una renta". Por otra parte, entiende por ingresos derivados, aquellos que: "como su mismo nombre indica, no suponen un actividad directa por parte del Estado. Se los procura de una manera mediata, acudiendo a las economías individuales y reclamando parte de sus ingresos para enjugar sus gastos y satisfacer así las necesidades de carácter público." ¹³

En general, se sostiene que "los ingresos originarios son aquellos que proceden del mismo patrimonio del Estado y que son obtenidos en forma similar a como podría hacerlo un particular." ¹⁴

De esta manera, se puede decir que la figura jurídica de los productos consignada en el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, corresponde a esta concepción de los ingresos originarios, puesto que aquellos son definidos como "las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

Para De la Garza, son ingresos derivados, por exclusión, todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios, quedando comprendidos, en consecuencia, aquellos

¹³ Citado por Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 200.

¹⁴ Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 200.

provenientes de impuestos, derechos, contribuciones especiales, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y empréstitos.¹⁵

3.4. INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS

Por su parte, el Maestro Serra Rojas¹⁶ alude a que una adecuada clasificación divide a los ingresos del Estado en dos grupos importantes: el primero, relativo a los ingresos tributarios, que comprenden los impuestos, las aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias.

El segundo grupo, se refiere a los ingresos financieros y comprende los empréstitos, la emisión de moneda, la emisión de bonos de deuda pública, la amortización y conversión de la deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.

Los ingresos tributarios comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos. Por lo que se refiere a los ingresos financieros, éstos son los que provienen de las diversas fuentes de financiamiento, necesarias para complementar y para integrar las exigencias del Presupuesto Nacional.

Sergio F. De la Garza, es partidario de esta clasificación y señala que dentro de los ingresos tributarios quedan comprendidos "exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales" y en los ingresos no tributarios "quedan comprendidos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de Derecho público, como la requisición o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado."¹⁷

¹⁵ De la Garza, Op. cit., p. 107.

¹⁶ Andrés Serra Rojas, Op. cit., p. 34.

¹⁷ De la Garza, Op. cit., p. 109.

Para Cárdenas Elizondo "Los ingresos públicos que deben ser considerados como tributarios, son aquellos comprendidos en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, y que, en consecuencia, tiene su origen en una relación jurídico tributaria, es decir, los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos y los accesorios de contribuciones..."

"Como consecuencia de lo anterior podremos considerar como ingresos no tributarios, por exclusión, a todos los no comprendidos en la primera categoría, esto es, a todos los demás rubros de ingresos consignados en la Ley de Ingresos de la Federación, y que corresponden a los conceptos de productos, aprovechamientos y a la utilización del crédito público, que la Ley de Ingresos denomina como ingresos derivados de financiamientos."¹⁸

3.5. CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS

Para los Cameralistas,¹⁹ los recursos públicos provienen de tres fuentes:

- a) El dominio público. Los bienes del dominio público, representaban la principal fuente de ingresos para el soberano, hasta el momento de su enajenación.
- b) Los derechos de regalías. Los ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el rey a los particulares para que explotaran sus bienes, ocupaban el segundo lugar de importancia.
- c) Los impuestos. Estos eran mirados como la última fuente de ingresos a la cual apelar.

¹⁸ Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 202.

¹⁹ Citados por Margain Monaotou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991, p. 67.

3.6. CLASIFICACION DE BENVENUTTO GRIZIOTTI

Grizzioti, de acuerdo con criterios de elección de los recursos con respecto a las generaciones de contribuyentes clasifica a los ingresos públicos, al sostener que: "Es necesario considerar, ante todo, las generaciones cuyo sacrificio se pide para proveer a los gastos actuales. Los recursos pueden obtenerse de los bienes dejados por las generaciones pasadas y que constituyen el patrimonio del Estado; o de la contribución de las generaciones presentes; o bien por medio de empréstitos y emisiones de papel moneda, que vuelcan sobre generaciones futuras de carga de las deudas contraídas para pagar los gastos actuales soportados por el sistema económico actual considerado objetivamente." ²⁰

Así Grizzioti establece su clasificación de los recursos públicos según su origen, ya sea que provengan:

- a) De las pasadas generaciones. Se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon: rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.
- b) De las presentes generaciones. Son contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Con cargo a las futuras generaciones. Se puede recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

²⁰ Benvenuto Grizzioti, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, traducido por Dino Jarach, Editor Roque de Palma, Buenos Aires, 1959, p.75.

3.7. CLASIFICACION DE EINAUDI

Para Luigi Einaudi se agrupan en dos categorías:

- a) Ingresos derivados del impuesto.
- b) Ingresos no derivados del impuesto, comprendidos dentro de esta categoría a los precios privados, los precios cuasi-privados, los precios públicos, los precios políticos, las contribuciones y los empréstitos.²¹

3.8. CLASIFICACION DE MARGAIN MANAUTOU

La clasificación que propone este autor queda integrada de la manera siguiente:

1. Contribuciones. Fuentes Impositivas

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de seguridad social.
- c) Contribuciones de mejoras y derechos
- d) Accesorios
- e) Contribuciones pendientes de ejercicios anteriores.
- f) Multas por violaciones a ordenamientos tributarios.

2. Otros ingresos. Restantes fuentes de ingresos

- a) Ingresos derivados de la explotación de bienes del dominio privado.
- b) Utilidades de organismos descentralizados y empresas estatales.
- c) Aprovechamientos.
- d) Otros.²²

²¹ Einaudi, Luigi, Principios de Finanzas Públicas, Editorial Aguilar, Madrid, 1955, p. 13.

²² Margain Monautou, Op. Cit., pp. 72 y 73.

3.9. CLASIFICACION CONFORME A NUESTRA LEGISLACION FEDERAL

Clasificación de nuestra legislación federal

1. Código Fiscal de la Federación:

- Contribuciones:

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de seguridad social.
- c) Contribuciones de mejoras.
- d) Derechos.

- No tributarios:

- a) Aprovechamientos
- b) Productos.

2. Ley de Ingresos:

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de seguridad social.
- c) Contribuciones de mejoras.
- d) Derechos
- e) Accesorios
- f) Contribuciones pendientes de ejercicios anteriores.
- g) Aprovechamientos
- h) Productos.
- i) Ingresos derivados del financiamiento.
- j) Otros ingresos.

Por último, se citarán los conceptos, por los que el Estado obtendrá recursos para el año de 1993, señalados en la Ley de Ingresos de la Federación:

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de seguridad social.
- c) Contribución de mejoras.

- d) Derechos.
- e) Contribuciones no comprendidas en los rubros precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- f) Accesorios.
- g) Productos.
- h) Aprovechamientos.
- i) Ingresos derivados de financiamientos.
- j) Otros ingresos
- k) Empréstitos.

De la anterior lista puede derivarse una clasificación básica que divide a los ingresos del Estado en dos grupos: ingresos tributarios, derivados del poder impositivo del Estado; y los ingresos no tributarios, que incluye al resto de los ingresos, principalmente derivados de la explotación de recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto.

Dentro de los ingresos tributarios se incluyen los conceptos siguientes:

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de seguridad social.
- c) Contribución de mejoras.
- d) Derechos.
- e) Contribuciones pendientes.

f) Accesorios de contribuciones.

En cuanto a los ingresos no tributarios, éstos se pueden subclasificar en patrimoniales y crediticios. En relación a los primeros, se identifican como aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio.

Los ingresos crediticios son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos cualquiera que sea su denominación, pero que tendrán que ser reembolsados en su oportunidad.

Para los efectos del presente estudio se tomará la anterior clasificación como referencia para dividir a los ingresos del Estado en tributarios y no tributarios, por considerar que es la que se adecua a la realidad de nuestro país, resultando también así más didáctica.

4. INGRESOS TRIBUTARIOS

4.1. INTRODUCCION

Los ingresos tributarios son aquellos basados en la facultad o poder que el Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; es decir, se está frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Los ingresos tributarios tienen su origen en el poder de imperio del Estado, por ello quedan excluidos los que se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos.

Los tributos fundan su existencia en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna de

México, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir" a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; así como en la facultad correlativa del Poder Legislativo de establecer las "contribuciones" necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73 fracciones VII y XXIX, y 74 fracción IV de la propia Constitución. Es importante destacar que en ninguno de los preceptos de la Ley Fundamental existe una disposición expresa que defina a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos.

Es de esta forma como en México los tributos han sido denominados contribuciones, pues ese es el concepto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución con la expresión "contribuir" y del artículo 73 fracción VII.

Por lo tanto, se debe distinguir dos conceptos que guardan estrecha relación sin ser sinónimos o equivalentes: la contribución y el impuesto.

La contribución es un concepto más amplio con el cual se alude a todo lo que contribuye a los gastos del Estado. Al respecto el Maestro Serra Rojas afirma que: "Todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto. Los legados y donaciones al Estado son un ejemplo de contribuciones, pero no son impuestos. Los derechos, productos y aprovechamientos constituyen ingresos del Estado, pero no son impuestos, aunque forman parte del régimen fiscal."²³

En nuestra opinión diferimos, en virtud de que los impuestos no son en sentido estricto una contribución, puesto que, como se verá más adelante, constituyen una aportación obligatoria establecida unilateralmente por el Estado, por lo que los impuestos se identifican más que con las contribuciones, con los tributos, que en su origen eran una aportación forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos y que en la actualidad puede equipararse al impuesto, en el sentido de que es la obligación coactiva y sin contraprestación de dar al Estado determinados valores económicos, establecidos unilateral y autoritariamente por él a los particulares.

²³ Serra Rojas, *op. cit.*, p. 37.

En ese sentido, Miguel Valdés Villarreal al referirse a esta cuestión terminológica manifiesta: "Cabe la propiedad del término contribución, en vez de tributo que nos trae memoria de arbitrariedad o de derrota; o el impuesto que destaca únicamente el perfil de su obligatoriedad y porque desde la Constitución de Apatzingán se consigna en los más destacados documentos legislativos nacionales." ²⁴

A pesar de lo anterior, todos los cuerpos jurídicos hablan de contribuciones, por lo que a lo largo de este trabajo se hablará con ese término, debiendo tomar en cuenta, sin embargo, el señalamiento anteriormente hecho.

Las contribuciones de acuerdo con el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, se clasifican en impuesto, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La doctrina define a los tributos o contribuciones diciendo que: "Los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público" ²⁵.

Sobre el concepto de tributo, Poder Tributario del Estado, limitaciones al mismo y otros temas relativos se profundizará más en el Capítulo Segundo.

En términos generales, por ingresos tributarios "debemos entender todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos" ²⁶.

²⁴ Miguel, Valdés Villarreal, Estudios de Derecho Público Contemporáneo, U.N.A.M./F.C.E., México, 1972, p.331

²⁵ Luis Humberto, Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, Editorial LIMUSA, México, 1988, p.64.

²⁶ Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1991, p.307.

Una vez visto lo anterior, se pasará ahora al estudio en particular de cada uno de los ingresos tributarios, también llamados contribuciones, que, de acuerdo a nuestra legislación tributaria, están comprendidos por los impuestos, derechos, contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social.

4.2. IMPUESTOS

4.2.1. CONCEPTO

Los impuestos representan actualmente constituyen la principal fuente de financiamiento del Estado, son una fuente normal de recursos económicos para el Estado, en donde actuando como poder público, determina mediante Ley, en forma obligatoria, las cantidades que los contribuyentes deben enterar por ejercicios fiscales para sufragar el gasto público.

El vocablo impuesto viene del latín "impositus", que significa tributo, carga.

El Diccionario Jurídico Mexicano, retomando el concepto de Fritz Neumark y el de Fuentes Quintana, lo define diciendo que: "Es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en la ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria"²⁷.

El Maestro Flores Zavala, cita diversa definiciones²⁸, así se encuentran las de Eheberg, quien dice que: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado

²⁷ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Ed. Porrúa, S.A., México, 1989, p. 1638.

²⁸ Ernesto, Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, pp. 35 y 36.

y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

Y la de E.R.A. Seligman quien afirma que: "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados".

Por su parte el Maestro De la Garza expresa que : "El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referido al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos" ²⁹.

El Maestro Raúl Rodríguez Lobato define al impuesto diciendo que: "Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato" ³⁰.

Por su lado, el Maestro Serra Rojas dice que: "El impuesto es una obligación unilateral de derecho público, son contraprestación y destinada al sostenimiento del Estado" ³¹.

Por último, se citará la definición que, de impuestos, manifiesta el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., al clasificar las contribuciones, diciendo que: "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 (Aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente) de este artículo."

²⁹ De la Garza, Op. cit., p. 365.

³⁰ Raúl, Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1986, p.61.

³¹ Andrés, Serra Rojas, Op. cit., p.36.

Sin embargo, en el Código Fiscal anterior de 1966, en su artículo 2o., se establecía una definición de impuesto más completa y adecuada:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."

Comparando ambos conceptos legales, resulta que el previsto en el Código en vigor se encuentra muy deficiente, "pues olvida hacer referencia a varios elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

"1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.

"2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.

"3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.

"4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar el gasto público." ³²

4.2.2. CARACTERISTICAS

Ahora del análisis de todas las definiciones vistas en el punto anterior, que tienen determinados elementos comunes, se pueden establecer como esenciales y característicos del impuesto los siguientes:

a) **Es una contribución o tributo.** Con base constitucional, que debe reunir las

³² Arrijo Vizcaino, Op. cit., p. 315.

características de ser establecido por el Estado mediante ley y de una forma proporcional y equitativa.

b) Es una prestación en dinero o en especie. Esto quiere decir, primeramente que el pago del impuesto no lleva consigo una contraprestación, esto es, que a cambio de la cantidad que el particular entregue al Estado, para cubrir el impuesto, no percibirá algo concreto. En segundo término se deriva que el pago del impuesto no puede ser con servicios personales, sino con dinero y excepcionalmente en especie.

c) Es establecido unilateralmente por el Estado mediante Ley. Lo que quiere decir, que la obligación de pagar el impuesto tiene como fuente la voluntad del Estado, expresada a través de una Ley, por lo tanto, no se requiere para su establecimiento del acuerdo previo de los sujetos obligados al pago del impuesto, ni su opinión respecto de que si están de conformes o no, pues el Estado lo establece a través de sus órganos, facultados constitucionalmente para ello, no habiendo otra vía para su establecimiento, que a través de un acto legislativo, material y formalmente hablando, pues se trata de una prestación *ex-lege*.

d) Deber ser pagado por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible. Es decir, que todas aquellas personas que se coloquen en la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por el sujeto dé lugar a una obligación tributaria (hecho generador).

e) Es obligatorio. Lo que significa que el pago del impuesto no depende de la voluntad del particular, pues es el Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de contribuir a sus gastos y en caso de que el particular no lo haga, el Estado puede ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

f) Se destina a cubrir los gastos públicos El producto de los impuestos, como todo ingreso público, se destinará a cubrir los gastos que requiera la actividad del Estado.

Con los anteriores elementos se puede concluir diciendo que, el impuesto es la contribución que consiste en una prestación, en dinero o en especie, establecida

unilateralmente por el Estado, mediante Ley, pagada, de manera obligatoria, por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible y que se destina a cubrir los gastos públicos.

4.3. DERECHOS

4.3.1. CONCEPTO

Los derechos, son una especie de tributos o contribuciones, también denominados tasas en los países sudamericanos, España e Italia. Y constituyen, también una fuente de financiamiento para los gastos que requiere el Estado, generalmente en México esta contribución representa el segundo renglón tributario en importancia.

El Código Tributario Uruguayo dice que: "Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo" (art. 12).

Giannini sostiene que "la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal, y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado" ³³.

En Argentina, Giuliani Fonrouge afirma que la tasa es "la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la Ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado" ³⁴.

³³ A.D. Gianinni, Instituciones de Derecho Financiero, trad. española, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p.22.

³⁴ Carlos M., Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Volumen II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 263.

En México el destacado tratadista Sergio Francisco de la Garza dice que: "El derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la Ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio" ³⁵.

En nuestro país, el Código Fiscal de la Federación de 1938 definió los derechos como "las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él" (art. 3o.).

El Código Fiscal de la Federación de 1967 los definió diciendo "Son derechos las contraprestaciones requeridas por el Poder Público conforme a la ley, en pago de un servicio" (art. 3o.).

En el Código Fiscal de la Federación varió fundamentalmente la definición de derecho, e incluso se han ampliado los supuestos que integran su concepto, como se desprende de lo siguiente:

1. En su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1988 decía:

"Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción IV de este artículo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente" (art. 2o., fracción IV)

2. A partir del 1o. de enero de 1989 se establece:

³⁵ De la Garza, Op. cit., p.343.

"Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. 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" (art. 2o., fracción IV).

3. Por último, en las reformas publicadas en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada el 20 de diciembre de 1991, se establece:

"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 y órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones no 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..." (art. 2o., fracción IV).

De lo anterior se deriva una importante evolución del concepto legal de derechos, pues en primer término la idea de cambio o contraprestación por una ventaja particular recibida por los usuarios del servicio prestado por el Poder Público, elemento o característica que es suprimida en el Código Fiscal vigente a partir de 1982.

Además, se establece el pago de esta contribución por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, que en el Código de 1938 se incluía dentro del rubro de productos y en el de 1967 en los ingresos definidos como aprovechamientos.

Otro importante punto de avance, consiste en la forma de establecerlos, pues en un primer momento nada se decía sobre la necesidad de que los mismo deberían estar establecidos en ley, dando la impresión de que el Poder Administrador tenía la facultad de establecerlos; posteriormente, en el Código de 1967, a pesar de que se incluía la referencia a la ley, igualmente podía interpretarse que la fijación de los derechos

establecidos por el Poder Público "conforme a la ley", podía corresponder tanto a actos legislativos como a criterios del Poder Ejecutivo, en base a una autorización del Poder Legislativo, pues en las Leyes de Ingresos hasta 1981, se contenía una disposición que otorgaba al Ejecutivo Federal facultades para crear, suprimir o modificar las cuotas, tasas o tarifas de los derechos. No es sino hasta a partir del Código en vigor que quedó claramente determinado que los derechos son las contribuciones establecidas en ley y ya no conforme a la ley.

También con las diversas reformas al Código, a partir del 1o. de enero de 1989 los organismos públicos descentralizados que presten servicios públicos exclusivos del Estado son también sujetos pasivos de esta contribución.

Por lo tanto, para que legalmente se pueda exigir un derecho se requerirá, además de que esté establecido en una ley, en sentido material y formal, "que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha ley, las cuales consistirán en cualquiera de los siguientes:

"a) El uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación;

"b) La recepción de servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Público, que no sean realizados por sus organismos descentralizados y órganos desconcentrados, y en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos; y

"c) La prestación de servicios públicos exclusivos del Estado por organismos públicos descentralizados." *

4.3.2. CARACTERISTICAS

Pueden señalarse como principales características de esta contribución llamada derecho o tasa las siguientes:

³⁸ Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 223.

a) Es una contraprestación en dinero o en especie. No obstante que la definición del Código Fiscal de la Federación vigente, no olvido expresarlo, es elemento esencial de toda definición de derecho, que se trata de una contraprestación que genera una relación de tipo bilateral entre el Fisco y los contribuyentes, que precisamente se caracteriza por el otorgamiento de prestaciones recíprocas.

Por otra parte, la doctrina extranjera y los CFF 1938, 1967 conciben al derecho como una contraprestación en dinero. Pero al haber cambiado el CFF de 1981 la estructura tradicional del derecho dio cabida a la existencia de derechos en especie, como es el caso del ahora derecho sobre producción de oro el cual de acuerdo con la Ley Federal de Derechos (art.263) se debe pagar precisamente en oro, esto es en especie.

b) Es una obligación ex-lege cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la Ley. La obligación de pagar es ex-lege porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realización del hecho generador.

c) El presupuesto es un servicio inherente al Estado. En el Derecho Mexicano sólo los servicios prestados por la Administración (o sea el Poder Ejecutivo) generan derechos. El Poder Judicial no puede constitucionalmente cobrar derechos por el servicio de justicia que presta. El Poder Legislativo no cobra por servicios de su ramo.

Es importante señalar que se tratan de servicios públicos particulares divisibles, es decir, que se trate de servicios públicos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio.

Los servicios que se retribuyen con derechos son aquellos inherentes al Estado que no se conciben prestados por particulares o que no se refieren a servicios económicos o de otra naturaleza. Por lo tanto, se excluyen del derecho o tasa las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado.

d) Está regido por el principio de legalidad. Este principio fue muy vulnerado hasta 1982, toda vez que las Leyes de Ingresos de los años anteriores, contenían reiteradamente una disposición que otorgaba al Ejecutivo Federal facultades para que se creara, suprimiera o modificara las tasas o tarifas de los derechos.

Esta situación quedó corregida, casi en su totalidad, por la Ley Federal de Derechos de 1982, que en su Exposición de Motivos expresa " se ha considerado la conveniencia de suprimir la multiplicidad de disposiciones aludidas y la presentación tradicional que se hacía en la Ley de Ingresos de la Federación e integrar un sólo cuerpo legal que en forma coherente y uniforme se apoya en criterios y principios de equidad en la distribución de las cargas tributarias... Esta determinación del Ejecutivo Federal conduce a que la fijación de estos ingresos corresponde a actos legislativos y no a criterios administrativos como ocurre en la actualidad".

4.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

4.4.1. CONCEPTO

Otra fuente de ingresos para el Estado la constituyen las llamadas contribuciones especiales, las cuales tienen su "origen precisamente en la tesis o teoría económica del 'Incremento No Ganado' y que es...una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta a la zona colindante al lugar de ubicación de dichos inmuebles." ³⁷

Por estas contribuciones se entiende "el pago de una prestación que los particulares realizan obligatoriamente al Estado, para contribuir a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio en general, que los benefició o lo beneficia en forma específica" ³⁸.

³⁷ Arriola Vizcaino, Op. cit., p. 336.

³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, p. 728.

Para el Maestro De la Garza "la contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica" ³⁹.

Por su parte, Arrijo Vizcaino dice que: "Son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate." ⁴⁰

En este sentido, la figura típica de la contribución especial es la contribución por mejoras, Seligman la define así: "La contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común" ⁴¹

El CFF de 1981, a partir de la reforma del 31 de diciembre de 1985 reconoce a las contribuciones de mejoras, expresando que: "son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa por obras públicas". (art. 2o.)

Asimismo en el Diario Oficial de esa fecha aparece la Ley de Contribución de Mejoras por Obras de Infraestructura Hidráulica, en la que se dispone que están obligados al pago de esta contribución, las personas físicas y las morales que se benefician en forma especial por las obras públicas de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal. Las obras públicas a que se refiere esta Ley son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o

³⁹ De la Garza, Op. cit., p. 345.

⁴⁰ Arrijo Vizcaino, Op. cit., p. 342.

⁴¹ Citado por el Diccionario Jurídico Mexicano, p., 728.

del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

De esta manera, esta contribución solamente es pagada por el contribuyente que obtiene un beneficio directo o inmediato. Lo cual implica que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quienes son los que más se benefician con ella.

Por último, sólo haremos mención a que en torno a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, han sido numerosos los casos de inconformidad de particulares expresadas mediante el correspondiente juicio de amparo, inconformidades que jamás han dado lugar a la supresión de esta discutida figura jurídico-tributaria.

En relación a lo anterior, dos son los principales argumentos "para sustentar la inconstitucionalidad de las contribuciones especiales:

"a) Que se trata de una contribución que da origen a un típico caso de doble tributación inconstitucional.

"b) Que cuando la base gravable está constituida, como sucede en México, por el costo de las obras, automáticamente se rompe con el principio constitucional de proporcionalidad." ⁴²

Sin embargo, el criterio de la Corte ha sido otro:

"1. Las contribuciones especiales o de mejoras, desde el punto de vista de la técnica fiscal, no constituyen un impuesto, sino 'un gravamen especial... destinado a contribuir y sufragar los gastos de obras determinadas.'

"2. Las contribuciones especiales o de mejoras son, en realidad, derechos que el causante

⁴² Arrijo Vizcaino, Op. cit., p. 348.

debe pagar como compensación por el mejoramiento que ha recibido con motivo de la ejecución de determinadas obras de urbanización.

"3. Las contribuciones especiales o de mejoras no resultan violatorias del Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ' si el gravamen está a cargo solamente de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a toda la población'

"4. La proporcionalidad y equidad de las contribuciones especiales o de mejoras 'están en relación con la contraprestación que debe efectuar el propio Estado (sic) y no con la contribución general a los gastos públicos a que están obligados los residentes de la República...'

"5. Como las contribuciones especiales o de mejoras ' se derraman, de acuerdo con los preceptos relativos, entre todos los propietarios o poseedores beneficiados con las obras de urbanización correspondientes, en forma proporcional y equitativa, de acuerdo con las tarifas y costo unitario correspondientes, es evidente que su reglamentación no adolece de inconstitucionalidad..."⁴³

4.4.2. CARACTERISTICAS

Pueden considerarse como características de la contribución de mejoras las siguientes:

a) **Prestación en dinero.** Es una prestación, deriva de un acto unilateral del Estado, el contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio, experimenta un beneficio consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público. Se trata siempre de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra, en su totalidad o en parte. Las calles construidas o ampliadas, los pavimentos o las banquetas construidos, las tuberías de agua potable o de alcantarillado, son propiedad del Estado, y no una contraprestación por el pago que hace el contribuyente.

⁴³ Arrijo Vizcaino, Op. cit., p. 352.

b) Es una obligación ex-lege. Es decir, debe estar plenamente contemplada en una Ley, debiendo ser su cobro de carácter general y obligatorio para todos los propietarios de inmuebles localizados dentro del radio de afectación o de beneficio de las respectivas obras de urbanización, sin excepción de ninguna especie, en la forma y términos que establezca la ley correspondiente.

c) El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas. Es decir las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos indivisibles, es decir, de servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, en adición al apuntado beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades.

d) El autor del hecho generador es la Administración. El autor del hecho generador, que es la construcción de obra pública que beneficia a determinados propietarios elevando el valor de algún inmueble, es la Administración Pública que realiza la obra.

e) El sujeto pasivo de la contribución de mejoras es el propietario del inmueble cuyo valor aumenta como consecuencia de la obra. Los contribuyentes de la contribución de mejoras serán las personas que por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en la inmediaciones de la obra pública, obtienen un beneficio económico consistente en el incremento del valor de sus bienes obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben.

Este es el "principio del beneficio" que constituye uno de los criterios de reparto de las cargas públicas, consistente en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general.

f) Los recursos que generan las contribuciones de mejora tiene afectación específica a una obra concreta, los cuales se deben manejar en fondos especiales, y cuyo ingreso total no debe exceder el costo de la obra. La recaudación de esta contribución de mejoras

no tiene una aplicación específica, pues debe tenerse en cuenta que se causa al ponerse en servicio las obras públicas total o parcialmente y que se pagan en plazos que pueden ser hasta de 10 años, por lo que los ingresos que se perciban por concepto de recuperación se destinan a la construcción, reparación de obras públicas e infraestructura hidráulica que prevea el Presupuesto de Egresos para el ejercicio fiscal de que se trate.

4.5. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

4.5.1. CONCEPTO

Las aportaciones de seguridad social son definidas por el Código Fiscal de la Federación como "las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado" (art. 2o.).

La concepción y naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social han sido objeto de polémica y diversas tesis, pues existen posturas ⁴⁴ en el sentido de que tales aportaciones son: impuestos; derechos; contribuciones especiales; contribuciones de carácter gremial que constituyen un salario socializado o solidarizado; parafiscalidades.

En efecto dos han sido las principales corrientes, una que sostiene que son contribuciones "paratributarias" o "parafiscales", en virtud de que el acreedor de las prestaciones establecidas con carácter obligatorio no es el Estado propiamente dicho, sino un organismo descentralizado, y consecuentemente, porque los ingresos no están integrados dentro del Presupuesto del Estado, al estar afectados al financiamiento de los gastos de los organismos públicos descentralizados encargados de la seguridad social.

La segunda postura, afirma que son contribuciones o tributos, en atención a que dicha aportaciones participan de todas las características de la relación jurídica sustantiva.

⁴⁴ Consultar De la Garza, Op. cit., pp. 372 a 377.

Los defensores del primer grupo, se apoyan en algunas de las características reconocidas en la doctrina y en la legislación extranjeras, en las cuales efectivamente se alude a las exacciones parafiscales, denominándolas de esta manera, o bien tasas parafiscales. Sin embargo, en nuestro país, en ningún ordenamiento se ha denominado a las contribuciones de seguridad social como exacciones o tasas parafiscales.

En México, ha sido frecuente la opinión de que las aportaciones de seguridad social son ingresos paratributarios, es decir, que no son verdaderas contribuciones, y que su caracterización fiscal es únicamente para su cobro.

Sin embargo, por no ser objeto del presente estudio la naturaleza de las mencionadas contribuciones, en relación a la primera postura, sólo se verá la tesis sustentada por el Maestro De la Garza ⁴⁵, la cual sostiene que las aportaciones de seguridad social son exacciones parafiscales.

En este sentido, el autor citado después de analizar dos criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia, afirma que las aportaciones de seguridad social no tiene carácter tributario, no obstante que en uno de ellos la Corte expresamente señala que las aportaciones de seguridad social "quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales."

De la Garza apoya su tesis en cuanto al carácter no tributario de las aportaciones de seguridad social, en el segundo criterio jurisprudencial que invoca, relativo a los capitales constitutivos, en el que se dice, que no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 constitucional, ni ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y que su fundamento se encuentran el artículo 123, fracciones XIV y XXIX de la Ley Fundamental.

El autor expresa que para una mejor comprensión de estas Tesis, es preciso señalar las cuotas son las prestaciones periódicas que debe cubrir el patrón y a veces también los

⁴⁵ De la Garza, Op. cit., pp., 365 a 382.

trabajadores como primas de seguro contra determinados riesgos. Los capitales constitutivos son la prestación que debe pagar el patrón que incumplió su obligación de

pagar las cuotas para hacer posible que el IMSS con fondos proporcionados por el patrón incumplidor pueda cubrir al trabajador y sus beneficiarios las prestaciones en dinero y en especie que le corresponden con motivo de haberse producido el siniestro o evento asegurado. Así las cuotas y créditos por capitales constitutivos son diversos momentos en la misma obligación a cargo del patrón.

La parafiscalidad se refiere a una actividad financiera lateral a la del Estado, es decir, no es una actividad del Estado, pero tampoco privada, que cumple fines generales previstos en la Constitución, organizada libre y unilateralmente por el Estado. En este sentido, se estima que no hay inconveniente en denominarlas "contribuciones parafiscales" o "paratributarias".

No obstante lo anterior, "los ingresos que aquí estudiamos sólo se pueden concebir como parafiscales desde un enfoque meramente doctrinal, pero sin excluir su naturaleza tributaria, ya que el legislador mexicano los definió como contribuciones en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación." ⁴⁶

Lo anterior, según criterio sostenido por Mariano Azuela Güitron, el Constituyente dejó al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma debemos los mexicanos contribuir al gasto público, esto es, "el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad de determinar, en cada época de la historia, la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir, así como la determinación de lo que debe entenderse por contribución puesto que en ninguno de los preceptos de la Constitución se consigna una definición de lo que debe entenderse por contribución y menos se contiene en ella una clasificación, con sus correspondientes definiciones, de los diversos tipos de contribuciones, por lo que jurídicamente debe acudir a la Legislación Ordinaria para solucionar esta cuestión." ⁴⁷

⁴⁶ Cárdenas Elizondo, Op. cit., pp. 263.

⁴⁷ Voto particular en contra de la resolución mayoritaria emitida en el amparo en revisión 763/88, Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III, julio-diciembre de 1988, Pleno y Salas, Primera Parte, México, 1990, p. 46.

Por lo tanto, a partir de la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación expedido en diciembre de 1981 y sus posteriores reformas, ya no cabe en México la discusión sobre la clasificación tributaria de las aportaciones de seguridad social, al constituir una categoría especial de contribución distinta a los impuestos, derechos y contribuciones de mejora.

4.5.2. CARACTERISTICAS

Las aportaciones de seguridad social en el Derecho Mexicano deben reunir las características siguientes:

- a) Desde el punto de vista jurídico formal son contribuciones**, al haberlas así definido el legislador en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, con apoyo en las bases generales y facultades concedidas por el Constituyente al legislador ordinario, contenidas en los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXX de nuestra Carta Magna.

- b) Son prestaciones obligatorias**, es decir, que la fuente de ellas no esté ni el voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que surjan de un acuerdo de voluntades, sino que derive de una obligación establecida en ley.

- c) Participan de las características esenciales de la relación jurídica tributaria sustantiva**, las cuales no se desvirtúan por el hecho de tener la seguridad social origen laboral. En efecto, la obligación de contribuir se establece en un acto formal y materialmente legislativo que establece un supuesto jurídico y de cuya realización dependen las consecuencias establecidas en la norma, esto es, el nacimiento de un vínculo entre dos sujetos en relación con una prestación de sufragar los gastos públicos.

- d) Que no se trate de algunas de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos en la generalidad de los países**: impuestos; derechos o tasas; ni tampoco contribuciones especiales.

e) El sujeto activo de la relación originada por la obligación de contribuir es siempre el Estado o un ente público autorizado por él, y en el caso de las aportaciones de seguridad social, invariablemente, el sujeto activo es un organismo público descentralizado encargado de prestar la seguridad social.

f) El ente político acreedor tiene a su disposición medios auxiliares y coactivos para comprobar el debido cumplimiento de la obligación tributaria y, en su caso, para determinar y liquidar las obligaciones incumplidas mediante un procedimiento privilegiado, que contribuye a garantizar la efectividad de sus derechos, anteponiéndolos a los de otros, así como a la ejecución de los créditos sin necesidad de acudir a la vía ordinaria no fiscal a solicitar que se ordene la satisfacción del adeudo.

g) Los ingresos que se obtienen deben destinarse a sufragar el gasto público, originado por el ente público encargado de proporcionar la seguridad social, de acuerdo a la ley que así lo establece.

Por último, se citarán las tesis jurisprudenciales y las características que De la Garza ⁴⁸ les da a las cuotas de Seguro Social y a las aportaciones al INFONAVIT.

En 1972, la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió jurisprudencia en lo que se refiere a las cuotas de seguridad social:

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL.- El Legislador Ordinario, en el Art. 135 de la Ley del Seguro Social dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial que el profesional a cargo del patrón, que desde el punto de vista jurídico, económico y de clase social, puede estimarse como un complemento de una prestación del patrón en bien del trabajador constituyendo un salario solidarizado o socializado que halla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el Art. 123

⁴⁸ De la Garza, Op. cit., pp. 375 a 384.

de la Carta Magna y su ley reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares para fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin concreto en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público" ⁴⁹.

En otra tesis relativa a la naturaleza de los capitales constitutivos se expresa:

"Seguro Social, Ley del.- Los capitales constitutivos contenidos en el Art. 48 de la ley referida, no tienen su origen en la fracción VII del Art. 73, Constitucional, sino que su fundamento se encuentra en el Art. 123, fracciones XIV y XXIX de la propia Constitución, la primera se relaciona con deberes a cargo del patrón para indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el Art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por ello, no rigen para los citados capitales los principios en él contenidos de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. en efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos públicos, sino que directamente pertenecen a los trabajadores y sus beneficiarios" ⁵⁰.

En consecuencia, puede expresarse lo siguiente:

a) Son contribuciones de derecho público de origen gremial, pues efectivamente resultan de las relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores.

b) Constituyen un salario solidarizado o socializado, con el carácter de cumplimiento

⁴⁹ Informe de Presidente de la SCJN DE 1972, Poder Judicial Federal, México, 1972, p. 263.

⁵⁰ *Ibidem*, pp. 264 y 265.

de una prestación del patrón en bien del trabajador, cuando se trata de las cuotas y como consecuencia del deber de indemnizar a los trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales cuando se trata de capitales constitutivos.

c) Tienen su fundamento legal en el Art. 123, fracciones XIV y XXIX de la Constitución y como lo ha enfatizado la SCJN expresamente en relación con los capitales constitutivos, no tiene relación con el Art. 31, fracción IV, de la Constitución que consigna la obligación de contribuir a los gastos públicos.

d) No rigen para las cuotas ni para los capitales constitutivos los requisitos de proporcionalidad y de equidad, los cuales son típicos de tributos.

e) No tienen por objeto proporcionar al Estado recursos para que satisfaga los gastos públicos, sino que tienen un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargado de la prestación de un servicio público y en el caso de los capitales constitutivos, además, de pagarse a esa persona jurídica tiene un destino específico a favor de los trabajadores y sus beneficiarios; en cambio, los tributos tienen por exigencia del Art. 31, fracción IV, de la Constitución, el destino de satisfacer los gastos públicos. Esto es lo que debe entenderse cuando al SCJN habla de que tienen fines parafiscales, esto es, que son fines paralelos, pero no fines fiscales.

f) El carácter de aportaciones fiscales lo tienen en su aspecto de pago, para efecto de hacer más fácil su cobro y de reforzar de esa manera la economía del IMSS.

g) La SCJN ha enfatizado que no tienen su origen en la fracción VII del Art. 73 Constitucional, que es el precepto que otorga la soberanía tributaria para que el Congreso de la Unión establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir su presupuesto.

Por lo tanto, resulta que las contribuciones que se hacen por los patrones y por los obreros al Seguro Social (IMSS), no tiene el carácter de tributarias, por lo que, siendo obligaciones de Derecho Público a favor de un organismo estatal descentralizado de la Administración activa, tienen el carácter de contribuciones parafiscales o paratributarias,

lo que ha hecho que se desemboque en su caracterización de fiscales para efectos de su cobro.

Ahora se verá lo relativo a las aportaciones al INFONAVIT, éstas son consideradas como exacciones parafiscales por las razones siguientes:

- a) **Son prestaciones en dinero, carácter que comparten con los tributos.**
- b) **La Ley les ha dado el carácter de créditos fiscales, para efectos de que puedan ser recaudados mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Además, para conocer de las controversias que susciten estos créditos tiene competencia el Tribunal Fiscal de la Federación.**
- c) **Tienen fundamento constitucional diverso a los que se les reconocen a los tributos (art. 123, apartado A), fracción XII). En efecto, los aportes al INFONAVIT cumplen la obligación de los patrones que les impone la Constitución para proporcionar viviendas a los trabajadores a su servicio.**
- d) **El acreedor es un organismo descentralizado, el INFONAVIT, con personalidad jurídica y patrimonio propio, que recauda los aportes los cuales tienen el carácter de depósito de dinero a favor de los trabajadores, a quienes se identifica individualmente y se les lleva una cuenta propia.**
- e) **No tiene, por consecuencia, el destino de satisfacer los gastos públicos del Estado.**
- f) **Se manejan fuera del presupuesto directo de la Federación.**

Las anteriores características son las que tiene reconocidas las llamadas contribuciones paratributarias, de las cuales los aportes al INFONAVIT son una de las varias especies que existen en el Derecho Mexicano.

5. INGRESOS NO TRIBUTARIOS

5.1. INTRODUCCION

Anteriormente se mencionó ya, que "los ingresos no tributarios son aquellos que se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar sus presupuesto" ⁵¹.

El Maestro De la Garza al clasificar los ingresos en las ramas de tributarios y no tributarios, dice que: "En la primera quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. En la segunda quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de una acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado" ⁵².

Los ingresos no tributarios se clasifican en ingresos patrimoniales y en ingresos crediticios.

5.2. INGRESOS PATRIMONIALES

5.2.1. INTRODUCCION

Los ingresos patrimoniales se identifican como aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio.

Dentro de este rubro quedan comprendidos los llamados ingresos por aprovechamientos y productos.

⁵¹ Luis Humberto, Delgadillo Gutiérrez, Op. cit., p. 39.

⁵² De la Garza, Op. Cit., p. 117.

5.2.2. APROVECHAMIENTOS

El Código Fiscal de la Federación establece que: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal" (art. 3o.).

Por lo tanto, se deben considerar como ingresos patrimoniales, vía aprovechamientos, los ingresos que no obstante tener su origen en actividades realizadas de acuerdo a sus funciones de derecho público, no se derivan del poder de imperio tales como multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones, cooperaciones, regalías, etc., enunciados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos.

5.2.3. PRODUCTOS

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación: "Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado" (art. 3o.).

Así quedan también incluidos dentro de los ingresos patrimoniales del Estado, bajo la forma de productos, los ingresos que éste percibe como contraprestaciones por los servicios que presta sin que correspondan a sus funciones de derecho público, incluyendo también los obtenidos por uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado.

5.3. INGRESOS CREDITICIOS

Los ingresos que el Estado obtiene por la vía del crédito, constituyen una muy importante fuente de financiamiento para su gasto.

Los ingresos crediticios, como con antelación se había apuntado, son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos cualquiera que sea su denominación, pero que tienen que ser reembolsados en su oportunidad.

Los ingresos derivados de financiamientos quedan comprendidos en el concepto genérico del ejercicio del crédito público. este tipo de recurso constituye en la Hacienda Moderna, una forma normal de allegarse medios para el cumplimiento de los fines del Estado.

Estos ingresos se obtendrán vía préstamos, es decir, a través de empréstitos, los que Arrijo Vizcaino define como: "Los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado extranjero, por organismos internacionales de crédito (Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Eximbank, Banco Mundial, etc.), por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales que generan para el gobierno receptor la obligación, a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses y cuyo conjunto aunado a otras disposiciones crediticias (emisión de bonos, moratorios e indemnizaciones diferidas por expropiaciones y nacionalizaciones) forma la deuda pública de un país." ⁵³

Por su parte el Maestro Serra Rojas manifiesta que: "En términos generales el empréstito es un contrato, público o privado, por el cual se recurre a un crédito a corto, mediano o largo plazo, en condiciones previamente determinadas. La palabra empréstito se emplea con frecuencia para designar los actos de crédito público.

"El empréstito puede ser interno o externo, ya que en unos casos el Estado recurre al crédito interno del país o al exterior, emitiendo títulos de deuda pública, que se cubren en determinados plazos y devengan ciertos intereses" ⁵⁴.

⁵³ Arrijo Vizcaino, Op. Cit., p. 85.

⁵⁴ Andrés, Serra Rojas, Op. Cit., p. 133.

Por lo tanto, los ingresos crediticios se obtendrán vía empréstitos, ya sean internos o externos.

Este tipo de ingresos para el Estado ha sido materia de polémica, en cuanto si son o no una fuente normal y ordinaria de ingresos como los impuestos, o sólo deben limitarse a situaciones extraordinarias y excepcionales para que sean fuente de recursos para el Estado.

Los ingresos derivados del financiamiento consisten en empréstitos y en emisión de valores y, tal vez, en la emisión de moneda, al referirse a otras formas del ejercicio del crédito público.

En cuanto a los ingresos no tributarios, por no ser objeto del presente estudio, será todo lo que somera y sólo enunciativamente se mencione.

CAPITULO SEGUNDO

II. DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.

1. CONCEPTO.

Podemos afirmar que las concepciones doctrinales a que hicimos mención en el capítulo primero, respecto a los derechos o tasas en general, son en su mayoría adecuadas para definir los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, ya que en efecto estos consisten en una contraprestación pecuniaria establecida en ley a cargo de quienes usan o aprovechan aguas propiedad de la Nación.

En cuanto al concepto legal tenemos que remitirnos a la Ley Federal de Derechos en Materia de Agua que en su artículo 222 señala " Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley."

Respecto al concepto legal antes citado observamos lo siguiente: en el precepto legal no se definen en forma directa los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, sino que se inicia señalando a los sujetos obligados al pago de este tipo de contribuciones, sin embargo, del enunciado siguiente de la definición legal se desprende en forma indirecta el concepto que nos interesa y así podemos definir este tipo de derechos como aquellos que se causan por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley.

Siguiendo el orden del concepto legal al hablar de aguas nacionales debemos estar a lo señalado por la Ley de Aguas Nacionales, la cual en su artículo 3º, fracción I, dispone que se entenderá por aguas nacionales: " las aguas propiedad de la Nación, en los

términos del párrafo quinto del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos." En este sentido, al hacer un somero análisis del párrafo quinto del citado precepto constitucional podemos concluir que se trata de una enumeración extensa de las aguas que se considerarán de propiedad nacional y que va desde las aguas de los mares hasta las aguas interiores, además podemos resaltar que dentro del mismo párrafo se otorgan amplias facultades al Ejecutivo Federal para reglamentar la extracción y utilización de las mismas.

Sin embargo, debemos precisar a que tipo de aguas se refiere este artículo de la Ley de Aguas Nacionales y en general todas las disposiciones que rigen a los derechos en materia de agua y así tenemos el criterio del Profesor Urbano Farfás, como sigue:

" El derecho de aguas no regula todas las aguas existentes, pues otra disciplina distinta, el derecho marítimo, regula al mar territorial. Por eso se señala en la Definición que lo que se regula es el agua continental, tanto la superficial como la del subsuelo o subterránea, considerándola como un recurso unitario, que se renueva a través del ciclo hidrológico." ¹

A este respecto en recientes reformas al Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 12 de enero de 1994, encontramos en su artículo 2º una definición de lo que debemos entender por aguas continentales, como sigue:

" ARTICULO 2o.- Para los efectos de este Reglamento, se entiende por:

- I. Aguas continentales: las aguas nacionales, superficiales o del subsuelo, en la parte continental del territorio nacional;"

Las definiciones anteriores nos permiten tener una visión más clara acerca de las aguas nacionales que son objeto de regulación en el Derecho mexicano, y específicamente las aguas que constituyen el objeto de los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

¹ Urbano, Farfás Hernández, Derecho Mexicano de Aguas Nacionales, Ed. Porrúa, S.A., México, 1993, pp. 10-11.

2. NATURALEZA JURIDICA.

La naturaleza jurídica de los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales podemos identificarla con la naturaleza jurídica de los derechos o tasas considerados en forma general y así doctrinariamente los ubicamos dentro de los ingresos tributarios del Estado con las siguientes características:

a) **Se trata de una contraprestación en dinero.** Como todo derecho se trata de una contraprestación que genera una relación de tipo bilateral entre la autoridad fiscal y el contribuyente, en este caso el Gobierno Federal otorga al sujeto un título de asignación, concesión, autorización o permiso para el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, el contribuyente por su parte se obliga a pagar el derecho sobre agua en base al volumen usado o aprovechado y de acuerdo con las cuotas establecidas por la Ley de la Materia, las cuales se fijan en nuevos pesos a partir de 1993, por lo que dicho pago será necesariamente en dinero.

b) **Es una obligación ex-lege** cuyos elementos están plenamente contenidos en la Ley Federal de Derechos en Materia de Agua, y decimos que es una obligación ex-lege por que para que nazca la misma es necesaria la conjugación de la hipótesis legal y la realización del hecho generador. En este caso la hipótesis la encontramos en la Ley Federal de Derechos en Materia de Agua en el artículo 222 al cual se hizo referencia y el hecho generador consiste en el uso o aprovechamiento de aguas nacionales a cargo de una persona física o moral.

c) **El presupuesto es el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público de la Nación**, como lo son las aguas nacionales en los términos del párrafo quinto del Artículo 27 de la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, de la Ley de Aguas Nacionales y de la Ley Federal de Derechos en Materia de Agua.

d) **Están regidos por el principio de legalidad**, característica que quedo plasmada en la Ley Federal de Derechos de 1982, que en su exposición de motivos deja ver que la fijación de este tipo de ingresos corresponde al Poder Legislativo y no a criterios administrativos.

3. MARCO JURIDICO.

Para hablar del marco jurídico de los Derechos en Materia de Aguas Nacionales debemos remitirnos en primer lugar a nuestra Ley Suprema, para posteriormente señalar las bases legales que permiten el establecimiento de este tipo de contribuciones.

3.1. BASES CONSTITUCIONALES.

3.1.1. INTRODUCCION.

Los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales como todas las contribuciones tienen su base constitucional en el artículo 31 fracción IV, que establece, como ya lo vimos, que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en donde residan, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las Leyes; asimismo fundamentan su existencia los artículos 73 fracciones VII, XVII y XXIX-A, número 2 y 74 fracción IV de la propia Carta Magna Mexicana que disponen las facultades del Congreso de la Unión así como las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, respectivamente, como sigue:

" ARTICULO 73.- El Congreso tiene facultad:

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

XXIX. Para establecer Contribuciones:

2. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27."

" ARTICULO 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

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

De lo anterior debemos hacer notar que en la fracción XXIX del artículo 73 en comento, se prevee claramente el establecimiento de contribuciones por el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, que se mencionan en los párrafos que se indican del artículo 27 de la propia Constitución, dentro de los cuales se encuentran las aguas nacionales que nos ocupan.

De lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV, en relación con los derechos en materia de Aguas Nacionales, deducimos la existencia de otras leyes que van a regular las modalidades de estos derechos y así tenemos que estas contribuciones se ven regidas simultáneamente por la Ley Federal de Derechos y por el Código Fiscal de la Federación, las cuales analizaremos a continuación.

Y por lo que hace a las fracciones de los artículos 73 y 74 de la misma Constitución, las mismas confirman el principio de legalidad que rige a estos derechos y del cual ya hablamos en su oportunidad.

En este orden de ideas y partiendo de la idea de que el Fisco es el órgano encargado de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los ingresos tributarios del Estado y que precisamente esa actividad financiera es regulada por nuestra disciplina, se deriva que toda actividad fiscal debe encontrarse regida por la Ley y que ésta debe encontrar fundamentación en la Constitución.

De lo anterior se desprenden dos Principios básicos del Derecho Fiscal: el Principio de Legalidad y el Principio de Constitucionalidad, los cuales, en términos generales, implican que la relación jurídico-tributaria debe regirse por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable y que esa ley debe encontrarse fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar contradecirlos.²

En este sentido se dice que "toda la actividad del Fisco debe encontrar siempre su sustento en normas jurídicas (constitucionales, legislativas o administrativas), tanto para su actividad interna como externa; de aquí... se deriva el principio general de Derecho Administrativo, elevado a la categoría de jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia

² Adolfo, Arrijo Vizcaino, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 1991, p. 227.

de la Nación, en el sentido de que las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley autorice.”³

En consecuencia, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, en virtud de que las normas que lo rigen deben contenerlos y sustentarlos siempre, pues en caso contrario carecen de validez jurídica, dando lugar a que los afectados legalmente facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar con ello la aplicación de cualquier disposición que contravenga los principios consignados por nuestra Carta Magna.

Lo anterior obedece a que no todas las normas poseen el mismo rango, es decir, dentro de dichas normas existe una jerarquización establecida de acuerdo a su importancia y de donde se desprende su preferencia, siendo dentro de todo orden jurídico de cualquier Estado las normas constitucionales las que ocupan el primer rango pues expresan las bases y principios de dicho orden.

De esta manera la Constitución es el vértice y el punto de apoyo de todo el orden normativo, por lo que la legislación derivada de ella queda obligada a respetar y seguir los postulados consagrados en los preceptos constitucionales, de lo contrario daría lugar a contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo.

Partiendo de las ideas expuestas procederemos ahora a estudiar concretamente los principios constitucionales en materia de contribuciones, que derivan del artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental, no sin antes ver someramente la evolución Constitucional del contenido e interpretación del precepto constitucional mencionado.

3.1.2. EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION

Los cuatro principios o garantías individuales contenidas en la fracción IV del artículo 31, ya que las jurisprudencias en materia de contribuciones, referentes a los principios de

³ Cárdenas Elizondo, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, p. 347.

legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, han sido desarrolladas y establecidas en esta última fase, la cual también ha aportado elementos para formular o reconocer principios en materia tributaria derivados de la legislación fiscal mexicana, en relación con las garantías individuales como límite al ejercicio del Poder Público.

En efecto del contenido del precepto en comento se puede desprender la existencia de diversos principios o garantías en favor de los gobernados:

- a) Principio o Garantía de Legalidad
- b) Principio de Destino al Gasto Público
- c) Principios de Proporcionalidad y Equidad.

3.1.2.1. EL PRINCIPIO O GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El multicitado artículo 34 en la parte final de su fracción IV dispone que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe ser "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este principio o garantía de legalidad implica que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para sufragar los gastos públicos deben estar establecidas por las leyes, tal disposición sólo viene a ratificar la garantía contenida en el párrafo segundo, del artículo 14 de la propia Constitución, que establece también la garantía de legalidad al disponer que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso con anterioridad al hecho.

Este principio de legalidad en materia tributaria es expresado a través del célebre aforismo latino, adoptado por analogía del derecho penal "nullum tributum sine lege", que significa que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen.

En efecto, el Maestro Sergio Francisco de la Garza expresa que "El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo

que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones." ⁴

Con lo anterior se pretende que con la consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito fiscal es una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, pues sólo la ley permite que el gobernado conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco.

Consideramos importante la opinión del Maestro Arrijo Vizcaino respecto del Principio de Legalidad, que resume en dos enunciados a los que obedece dicho principio:

"a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

"b) por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren." ⁵

En cuanto al alcance que tiene el Principio de Legalidad y que elementos de la contribución deben estar expresamente consignados en la ley y en que consiste el límite del Poder Fiscal para establecer contribuciones, la Suprema Corte de Justicia de la Nación la ha definido a través de sus criterios jurisprudenciales, al fijar la interpretación de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

La exposición del principio de legalidad se encuentra perfectamente definido en la siguiente jurisprudencia:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra

⁴ Sergio Francisco, De la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1988, pp. 267 y 268.

⁵ Arrijo Vizcaino, Op. Cit., p. 249.

claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y esta, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante un período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de una explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto 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 de 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 y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la otra autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles." ⁶

En relación a la anterior exposición general sobre la garantía de legalidad, se completa con los criterios jurisprudenciales que establecen que los elementos esenciales de las contribuciones necesariamente deberán estar consignados expresamente en la ley, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, para que de esta manera no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular. ⁷

⁶ Jurisprudencia No. 54, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera Parte, Tribunal Pleno, pp. 95 y 96.

⁷ Jurisprudencia No. 50, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera Parte, Tribunal Pleno, pp. 95 y 96.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también a establecido Jurisprudencia en cuanto al alcance de la fracción IV, del artículo 31, que para la Constitucionalidad de las contribuciones no se exige que la ley que los crea establezca el procedimiento para cobrarlos, pues el cobro puede realizarse de acuerdo con lo que dispongan las leyes. *

De igual manera la Corte ha sentado Jurisprudencia en el sentido de que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución otorga al legislador facultades para determinar cómo y en que forma los mexicanos deben contribuir al gasto público, es decir, tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución, y por tanto, al "no existir restricción constitucional en este sentido, el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado." *

Por último, es importante señalar que este principio de legalidad tiene excepciones, en virtud de que como es sabido el Presidente de la República puede ser investido de la facultad de dictar leyes con idéntica fuerza jurídica como si lo hiciera el Congreso de la Unión. En efecto, el artículo 49 de la Constitución General de la República, establece la posibilidad de que el titular del Poder Ejecutivo Federal sea facultado para dictar leyes, en los supuestos de excepción que autorizan los artículos 29 y 131. Las normas que se emiten en virtud de la delegación legislativa mencionada han sido denominadas por la doctrina decretos ley o decretos delegados, según se refieran a los casos comprendidos en los artículos 29 y 131 respectivamente.

Respecto de lo anterior, en opinión de Cárdenas Elizondo la distinción de tales disposiciones expedidas por el Ejecutivo como decretos ley o decretos delegados "no tiene apoyo constitucional alguno, y estimamos más propio el término de leyes del Ejecutivo Federal, puesto que constituyen normas generales que poseen la misma naturaleza y jerarquía de las leyes ordinarias expedidas por el Congreso de la Unión, al ser expedidas por un órgano al que le constitucionalmente se le puede facultar por delegación de la misma atribución formal del Poder Legislativo." ¹⁰

* Jurisprudencia No. 55, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1985. Primera Parte, Tribunal Pleno, p. 109.

* Jurisprudencia No. 4, Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1989, Primera Parte, Tribunal Pleno, pp. 554 y 555.

¹⁰ Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 86.

Para apoyar su opinión cita el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia:

"FACULTADES EXTRAORDINARIAS. COMPETENCIA DEL PLENO PARA CONOCER LA CONSTITUCIONALIDAD DE ORDENAMIENTOS EXPEDIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL, EN USO DE, DELEGADAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN. Los cuerpos legales expedidos por el Ejecutivo Federal en uso de sus facultades extraordinarias concedidas a su favor por el Congreso de la Unión tienen la misma naturaleza y jerarquía que las leyes ordinarias, pues respecto de ellas el Ejecutivo actúa como órgano legislativo en sustitución y con autorización del Congreso citado y, por tanto, compete al Pleno, en grado de revisión, el conocimiento de los juicios de amparo enderezados contra ellos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 11, fracción V, inciso A) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y no a las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque dichos cuerpos legales no tienen el carácter de reglamentos expedidos por el Ejecutivo en uso de la facultad reglamentaria".¹¹

Sin embargo, para este tratadista los supuestos anteriores no constituyen una excepción al principio de legalidad del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en virtud de que "cuando el Ejecutivo Federal legisla en materia fiscal conforme a las facultades delegadas por el Congreso de la Unión, ya que independientemente de que en estos casos el Presidente de la República queda investido de la facultad de dictar leyes con idéntica fuerza jurídica como si lo hiciera el Congreso de la Unión, tales actos deben ser considerados formal y materialmente legislativos."¹²

El Maestro Nava Negrete igualmente señala que: "Delegada por el Congreso de la Unión su facultad de legislar en los campos que previenen los artículos 29 y 131, el Ejecutivo Federal sin seguir los trámites establecidos para la formación de las leyes que aquél elabora, hará leyes formal y materialmente."¹³

¹¹ Informe de la SCJN, 1988. Primera Parte, Volumen II, p. 830.

¹² Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 354.

¹³ Citado por Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 354.

Por otra parte, para el Maestro De la Garza sólo existe una excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, en virtud de que "De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, no mucho menos crear dichas alícuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior." ¹⁴

En nuestra opinión, sólo agregaríamos a la excepción expuesta por De la Garza la consagrada en el artículo 29 de la Constitución, conforme a la cual el Ejecutivo en los casos de emergencia que en este precepto están previstos, podrá emitir leyes, dentro de las cuales se pueden encontrar las fiscales y hacendarias, por lo que no compartimos la tesis de Cárdenas Elizondo en el sentido de que ambas situaciones no son excepciones al principio de legalidad, al constituir tales actos del Ejecutivo leyes material y formalmente hablando, pues en todo caso son leyes materiales pero no formales, pues la formalidad se determina por la calidad o naturaleza del órgano que emite el acto y no las características del mismo, pues en ningún caso puede considerarse que el Ejecutivo al igual que el Poder Legislativo tiene por naturaleza la función o tarea legislativa, teniendo también el carácter de órgano legislativo.

Por lo tanto, el Principio de Legalidad implica que los tributos se establezcan mediante una ley formal y material, en la que se establezcan de manera expresa los elementos esenciales de la contribución de que se trate de tal manera que no quede margen para la arbitrariedad en su imposición y exista plena certeza por parte de los gobernados en cuanto a la forma de contribuir para los gastos públicos del Estado, dicho principio admite dos excepciones que se consagran en los artículos 29 y 131 de nuestra Carta Magna.

3.1.2.2. LOS PRINCIPIOS O GARANTIAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

¹⁴ Op. cit. p. 271.

3.1.2.2.1. INTRODUCCION

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El establecimiento de estos principios dentro de nuestro marco constitucional es el resultado de las influencias teóricas que Adam Smith tuvo en el pensamiento de los redactores de este artículo constitucional, "quien en su clásico tratado "Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones" publicada en el año de 1776, adelantándose a la función liberal y abriendo el camino para su verdadero sentido en el Estado Moderno, considera que "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".

" En la Declaración del Constituyente de Francia de 1789, se consideró que para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los Gastos de la Administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (Artículo 13).

" Esta teoría constitucional, esta apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos y en el supuesto de que la aportación debe ser atendiendo a la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por primera vez que el impuesto sea un sacrificio, tal como lo sostuvo la teoría económica del siglo XVII y gran parte del siglo XVIII." ¹⁶

El análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley tributaria debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.

¹⁶ Mayolo, Sánchez Hernández, Derecho Tributario, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, p. 133.

Además, también con referencia a este principio se han suscitado polémicas por considerar si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una redundancia, o si ambos conceptos son diferentes pero en ningún momento contradictorios.

Al respecto Arrijo Vizcaino expresa que dichas discrepancias son "perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo "y" (Proporcional y equitativa) y no el alternativo "o", si se parte del supuesto, no comprobado pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que: en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición."¹⁶

En este sentido autores como Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, se adhieren a la idea de la proporcionalidad y equidad son un mismo principio y critican su separación porque "en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos."¹⁷

Por otra parte autores como José Rivera Pérez Campos, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manautou, afirman todo lo contrario, y llegan a proponer criterios de diferenciación entre los conceptos de referencia. Tesis que es plenamente aceptada por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia:

"De acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a los estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por tres requisitos."¹⁸

¹⁶ Op. cit., p. 238.

¹⁷ De la Garza, Op. cit., p. 275.

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXVI, p. 794.

En el año de 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa lo siguiente:

" 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 deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que 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 demás elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe 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 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 la hipótesis de causación, acumulación 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." ¹⁰

Por lo anterior se considera que sí es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de que estamos en presencia de dos Principios Constitucionales distintos, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria que nos rige.

¹⁰ Informe rendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Parte, Pleno, 1985, p. 402.

3.1.2.2.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Para el Maestro Serra Rojas "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí." ²⁰

En opinión de Margain Manautou un tributo es proporcional cuando "Comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia." ²¹

El Maestro Mayolo Sánchez considera que "La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular." ²²

Conforme a lo anterior se puede decir que el Principio de Proporcionalidad que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos atendiendo a su capacidad económica, contribuyendo una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin llegar jamás al extremo de que esa contribución sea el equivalente al total de su ingresos netos percibidos, en cuya situación el tributo resultaría confiscatorio.

En este sentido para que se de la proporcionalidad deber existir una correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas establecidas en las disposiciones fiscales y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados por ellas.

De lo anterior se desprende que en estricto sentido, los únicos tributos que se ajustan al

²⁰ Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, p. 773.

²¹ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991, p. 81.

²² Op. cit., p. 136.

Principio de Proporcionalidad son aquellos cuya determinación se hace mediante la aplicación de tarifas progresivas, toda vez que esas tarifas son las únicas que garantizan que a mayor ingreso corresponda cualitativamente una contribución mayor.

Por lo tanto, "el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos." ²³

Lo expuesto coincide con el criterio de nuestro máximo tribunal:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación." ²⁴

Citaremos también la opinión de José Rivera Campos respecto del principio objeto de este análisis "...la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del País. Cómo ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía

²³ Arrijo Vizcaino, Op. cit., p. 240.

²⁴ Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1989. Jurisprudencia, Sala Administrativa, p. 62.

general." ²⁵

Por último, consideramos acertada y nos adherimos a la conclusión de Arrijo Vizcaino respecto del Principio de Proporcionalidad, el cual "se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

"a. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.

"b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

"c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad." ²⁶

3.1.2.2.3. PRINCIPIO DE EQUIDAD

Para el Doctor Serra Rojas la equidad significa "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley." ²⁷

Margain Manautou afirma que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". ²⁸

Rivera Pérez Campos sostiene que "el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de

²⁵ Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970, pp. 71 a 90.

²⁶ Op. cit., p. 241.

²⁷ Andrés Serra Rojas, Op. cit., pp. 773 y 774.

²⁸ Ibídem. p. 85.

justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del Artículo 31 Constitucional..."²⁹

Para Mayolo Sánchez "La equidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad".³⁰

Por su parte Arrijo Vizcaino afirma que "el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia."³¹

Por último, algunas tesis de la Suprema Corte de Justicia relativas al Principio de Equidad:

"También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad en la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de los establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual..."³²

"es norma de equidad de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación

²⁹ *Ibidem*, pp. 71-90.

³⁰ *Ibidem*, p. 136.

³¹ *Ibidem*, p. 242.

³² Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974, p. 321.

los que están en situación jurídica diferente." ³³

Por lo tanto, el Principio de Equidad implica una situación de igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, por lo que en tales condiciones todos esos sujetos deben recibir un tratamiento idéntico en lo relativo al supuesto de causación o hecho imponible, acumulación de ingresos gravados, deducciones autorizadas, plazo para pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables a tales tributos de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente. Por lo que esencialmente el Principio de Equidad expresa la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes de la contribución, excepción hecha de las tasas, cuotas o tarifas.

3.1.2.2.4. DIFERENCIAS

Para concluir este punto consideramos pertinente y adecuado citar las diferencias que de estos dos principios manifiesta Arrijo Vizcaino, a las cuales no adherimos:

"1. Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

"2. El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición correcta del contribuyente frente a la ley fiscal.

"3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.

"4. El Principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.

³³ Informe de Actividades de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, rendido por su Presidente al terminar el año de 1956, p. 49.

"5. La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a los casos concretos.

"6. La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

"7. La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

"8. El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

"9. Mientras el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.

"10. Finalmente, cabe señalar que mientras el Principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas." ³⁴

³⁴ Arrijo Vizcaino, Op, cit., pp. 246 y 247.

3.1.2.3. EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PUBLICO

El multicitado artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece la obligación de "Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan..."

El destino a los gastos públicos de acuerdo con la Jurisprudencia definida por la Suprema Corte de Justicia, como anteriormente quedo señalado, es una condición de validez constitucional de los tributos:

"Impuestos, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos.- De acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, par ala validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a los estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por tres requisitos." ³⁵

Por lo que sino se respeta esta garantía, no puede ser válido el establecimiento de contribuciones que no tengan por objeto satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

Así la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido qué debe entenderse por gastos públicos:

" **Gastos Públicos.**- Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino a aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos". ³⁶

³⁵ Tomo LXXVI, p. 794, Semanario Judicial de la Federación.

³⁶ Jurisprudencia No. 247, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, p. 429.

Se considera que la única manera de saber que una contribución no cumple con el requisito de destino al gasto público, es precisamente, que en la misma ley en que se establece la contribución correspondiente, se determine el destino de los ingresos recaudables por ese concepto a un propósito de gasto que no puede ser calificado como público.

Váldez Villarreal sostiene que: "Para que un gasto se considere público es necesario que: a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o de los Municipios; b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; c) Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una Ley posterior que convalide el gasto." ³⁷

Por otra parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado el concepto de gastos públicos, en el sentido de que éste no exige que el producto de la recaudación de los mismos vaya a dar a una caja en común en la que se mezcle con el producto de los demás impuestos y así se pierda su origen, toda vez que la única prohibición que contiene la fracción IV del artículo 31, es el que se destinen al pago de gastos que estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad; criterio que jurisprudencialmente ha quedado consignado de la manera siguiente:

"El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen; por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea un beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público." ³⁸

Por último, en relación a este principio se encuentra el problema relativo a los denominados impuestos con fines extrafiscales, para lo cual consideramos acertada la opinión que al respecto manifiesta Sergio F. de la Garza:

³⁷ Váldez Villarreal, Principios Constitucionales que regulan las contribuciones, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo, p. 337.

³⁸ Jurisprudencia No. 53, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte Pleno, p. 105.

"La doctrina reconoce que con referencia a los fines puede haber tres clases de impuestos: los impuestos con fines exclusivamente fiscales, cuyo único objetivo es producir ingresos al Erario,...; los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, como el impuesto sobre la renta, que persigue además de la producción de ingresos el fomento del desarrollo económico del país y la distribución equitativa de la riqueza...; y por último, los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, que persiguen fines sociales, económicos, etc., pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al erario. Es evidente que mientras que los impuestos con fines fiscales y al mismo tiempo extrafiscales no resultan prohibidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución los últimos, es decir, los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales sí resultan violatorios del mismo." ³⁹

Sin embargo, la Corte ha decidido en los últimos años varios casos de impuestos en que contribuyentes, demandando la protección de la Corte, han pretendido hacer extensiva una interpretación de la fracción XXIX del artículo 73, la que confiere poderes tributarios exclusivos al Congreso Federal.

En consecuencia, "la fracción VII concede poder ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la Federación." ⁴⁰

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia ha sostenido que existen facultades o poderes tributarios concurrentes de la Federación y de los Estados en los siguientes casos:

" El impuesto establecido en Sinaloa que grava el ejercicio de las profesiones no invade la esfera de la Federación, porque para que existiera esa invasión, se requeriría que se legislará sobre una materia expresamente reservada a la Federación, y en el caso no hay tal reserva, pues en materia impositiva las facultades de los Estados sólo se encuentran limitadas en las materias específicamente señaladas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal." ⁴¹

³⁹ Sergio F. De la Garza, Op. cit., p. 293.

⁴⁰ Sergio F. De la Garza, Op. cit., pp. 222 y 223.

⁴¹ Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1970 Primera Parte, pp. 265-266.

" El impuesto sobre remuneración al trabajo personal existente en Sinaloa es constitucional porque no invade la esfera de competencia de la Federación, ya que de acuerdo con el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Federal, no es materia que en exclusiva le corresponda' y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 73, fracción VII, y 124 de la Constitución, tanto la Federación como las entidades federativas son competentes para decretar dichos impuestos". ⁴²

Por último, debe concluirse que el hecho de que la Constitución haya otorgado facultades exclusivas de poder tributario sobre ciertas materias en favor del Poder Federal, ello no significa que se hayan limitado las demás facultades concurrentes que le corresponden en virtud de la fracción VII del artículo 73.

En relación a lo anterior, la Corte ha resuelto que: "Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional limite a la VI del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean indispensables para cubrir el gasto público..." ⁴³

3.2. BASES LEGALES.

3.2.1. LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

3.2.1.1. INTRODUCCION

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Cámara de Diputados tiene facultad exclusiva para ocuparse anualmente de examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal del año fiscal siguiente, discutiendo

⁴² Criterio sostenido por la Corte en cinco ejecutorias dictadas en 1969, Informe del Presidente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, Primera Parte, pp. 173-175.

⁴³ Informe del Presidente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1969, pp. 89-91.

primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la cuenta pública anterior, desprendiéndose de lo anterior que la Ley de Ingresos de la Federación tiene una vigencia de carácter anual.

En este sentido las facultades de la Cámaras en materia Hecendaria, se ejercen a través de tres actos: la expedición de la Ley de Ingresos, la expedición del presupuesto de egresos y la aprobación de la cuenta anual. Los dos primeros actos prevén situaciones futuras, como son la recaudación y la inversión de las contribuciones en el año próximo, mientras que la cuenta anual de gastos, se refiere a una situación pasada que tiene por objeto comprobar el apego por parte del Poder Ejecutivo Federal, al presupuesto autorizado para el año anterior.

Toca al Ejecutivo Federal hacer llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día último del mes de noviembre, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

La iniciativa del Ejecutivo contiene una exposición de motivos en la que se resumen las consideraciones de orden económico y de política fiscal que lo inspiran.

Asimismo es el Ejecutivo Federal el que presenta la Cuenta Pública del año anterior ante la Comisión Permanente del Congreso dentro de los primeros 10 días del mes de junio para su examen y aprobación correspondiente.

3.2.1.2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA

La Ley de Ingresos contiene un catálogo de los tributos y otros ingresos que deben recaudarse en cada ejercicio fiscal, mientras que las leyes de cada tributo señalan, con la extensión que la naturaleza de cada tributo requiere, el sujeto, el objeto, la base, las cuotas y las tarifas de los mismos así como el procedimiento para su determinación.

Para Cárdenas Elizondo la "Ley de Ingresos sólo constituye en nuestro país un catálogo de ingresos que en relación con los gravámenes constituye un simple acto condición para

la positividad de las leyes particulares de cada una de las contribuciones, esto es, sino se incluyen dentro de los ingresos autorizados, simplemente dejarán de tener aplicación, es decir, positividad, pero no perderán su vigencia hasta en tanto no exista una ley posterior que las derogue o abrogue." ⁴⁴

Los ingresos que el Congreso debe autorizar, son los necesarios para cubrir los egresos aprobados; la ecuación numérica de unos y otros es irrealizable en la práctica, de aquí que mientras el Presupuesto de Egresos se resuelve en cifras, la Ley de Ingresos se reduce a enumerar las fuentes tributarias y el cuántum del tributo se fija en las leyes fiscales especiales y a veces por el Poder Ejecutivo.

En consecuencia, la Ley de ingresos de la Federación tiene una vigencia anual, por lo que debe discutirse, aprobarse y publicarse antes de que entre en vigor, para cada ejercicio fiscal.

Sin embargo, lo anterior no significa que la Ley de Ingresos determina la vigencia de las disposiciones tributarias especiales, es decir, que las Leyes fiscales especiales tengan una vigencia también anual, en virtud de que la Ley de Ingresos no constituye sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación, de las referidas disposiciones tributarias, pero no renuevan la vigencia de éstas últimas, que deben considerarse que se encuentran en vigor desde su promulgación y hasta su derogación.

Lo anterior queda asentado en el siguiente criterio jurisprudencial sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"LEYES DE INGRESOS. Aún cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y Municipios deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son

⁴⁴ Cárdenas Elizondo, Op. cit., p. 56.

derogadas." ⁴⁵

No obstante lo anterior se han suscitado opiniones, en el sentido de que las diferentes leyes especiales en las cuales se establecen y regulan impuestos o contribuciones, son igualmente de vigencia anual, en tanto que únicamente tienen aplicación si en la ley de ingresos del año correspondiente se consigna el rubro del impuesto o contribución relativa.

Nosotros diferimos de tal corriente, toda vez que en esos supuestos no se da la vigencia anual de las leyes particulares en las que se establecieron o reglamentaron cada una de las contribuciones, y si no son incluidos dichos rubros en las Leyes de Ingresos que las autorizan por ese período fiscal, ello no implica la derogación de la Ley que creó o estableció la contribución, pues ello se deriva de la interpretación del artículo 72, inciso f), ya que para derogar las leyes se debe seguir el mismo procedimiento y formalidades observadas para su elaboración.

3.2.1.3. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1994

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994 señala en su artículo primero los conceptos y las cantidades estimadas de los ingresos que en el mismo se enumeran.

El catálogo de ingresos enunciados en el mencionado precepto se conforma por nueve rubros o fracciones:

- I. Impuestos
- II. Aportaciones de seguridad social.
- III. Contribución de mejoras.
- IV. Derechos.
- V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones anteriores pendientes de liquidación o de pago.

⁴⁵ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1975, Primera Parte, Pleno, p. 180.

- VI. Productos.
- VII. Aprovechamientos.
- VIII. Ingresos derivados de financiamientos.
- IX. Otros ingresos.

Cada una de estas fracciones se subdividen a su vez en puntos e incisos, asimismo a cada uno de esos puntos corresponden una o más leyes que señalan los objetos esenciales de toda contribución sujeto, objeto, base, tarifa o tasa, señalando además lo relativo a las exenciones, obligaciones fiscales, infracciones y sanciones.

Para el ejercicio fiscal de 1994 se estimó en la Ley de Ingresos de ese año una suma total de N\$ 309,039.9

Respecto de lo anterior, es importante señalar que por lo que hace al concepto señalado en la fracción V de la Ley de Ingresos para 1994, existe un grave error desde la redacción del mismo, al establecer la consideración de ingresos de "Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago". De lo cual se desprende que esos ingresos se refieren a aquellas contribuciones que no sean impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos, por lo que de una interpretación literal quedan fuera de la Ley de Ingresos las anteriores contribuciones.

Asimismo al establecerse la anterior disposición referida sólo a las contribuciones, se deja también fuera a los ingresos provenientes de otros conceptos como multas e indemnizaciones que correspondan a contribuciones omitidas pendientes de liquidar correspondientes a otros ejercicios y sólo se comprenden a aquellas que se impongan en el ejercicio de 1994.

Se señala también que en el caso de una ley que establezca uno de los ingresos previstos por la Ley de Ingresos, contenga disposiciones que señalen uno diverso, se considerará comprendido en la fracción de este precepto que corresponda al primero.

Por último se establece la obligación al Ejecutivo Federal de informar trimestral al Congreso de la Unión a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de los 45 días siguientes al trimestre vencido, sobre los ingresos percibidos por la

Federación en el ejercicio fiscal de 1994.

3.2.2. EL SISTEMA DE LAS LEYES FISCALES REGLAMENTARIAS

3.2.2.1. INTRODUCCION

Como quedo establecido en el punto que precede, en tanto que la Ley de Ingresos contiene un catálogo de los tributos y otros ingresos que deben recaudarse en cada ejercicio fiscal, las Leyes Fiscales Reglamentarias de cada contribución o tributo señalan con la extensión que la naturaleza de cada tributo requiere, el sujeto, el objeto, la base, las cuotas y las tarifas de los mismos así como el procedimiento para su determinación.

Estas leyes fiscales especiales, participan de la temporalidad anual de la Ley de Ingresos de la Federación, en cuanto a su aplicación como ya también quedó asentado, puesto que los gravámenes en ellas instituidos sólo son aplicables durante el ejercicio fiscal para el que fueron autorizados por la Ley de Ingresos, por lo que se trata de leyes cuya vigencia es indefinida.

3.2.2.2. ELABORACION DE LAS LEYES FISCALES

La elaboración de las leyes fiscales debe seguir el procedimiento constitucional establecido para la elaboración de cualesquiera otra ley; sin embargo, para efectos de su discusión, ésta debe iniciarse siempre en la Cámara de Diputados que se considera Cámara de Origen y la de Senadores Cámara Revisora; por lo demás las leyes fiscales tienen su iniciativa, discusión, aprobación en los términos antes apuntados, y su promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Federación, previo refrendo que de las mismas hagan los Secretarios de Estado, en este caso el Secretario de Hacienda y Crédito Público, según lo dispone el Artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

3.2.2.3. VIGENCIA DE LAS LEYES FISCALES

La vigencia de las Leyes Fiscales, el Artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, señala que las leyes y demás disposiciones fiscales de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezcan una fecha posterior.

3.2.2.4. REGLAMENTOS

En el Artículo 89, fracción I, de la Constitución, se establece que es facultad privativa del Presidente de la República, proveer en la esfera administrativa, la exacta observancia de las leyes, lo cual realiza el Ejecutivo Federal, a través de la expedición de Reglamentos, Circulares y Acuerdos Administrativos.

El Reglamento es un conjunto de normas que tienen por objeto el establecimiento de los términos en que las acciones pueden deducirse y cumplirse los deberes que las leyes prevén.

La diferencia del Reglamento con la Ley, radica en los principios reconocidos como Reserva de Ley y Preferencia de la Ley, que prohíbe el primero a los reglamentos legislar sobre materias que a la ley le corresponda y el segundo consiste en que las disposiciones reglamentarias no pueden ni deben contrariar los preceptos de la ley. Así el Reglamento está siempre supeditado o subordinado a la ley, en caso contrario éste no tiene validez.

En cuanto a las circulares, el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, establece que los funcionarios fiscales facultados debidamente, pueden expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias, el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales.

Los acuerdos administrativos siempre se refieren a casos particulares, consiste en la orden que dicta el superior jerárquico para que los inferiores, dentro de sus respectivas esferas, cumplan con los fines específicos que realiza la administración pública por medio de sus órganos.

3.2.2.5. RESOLUCIONES QUE ESTABLECEN REGLAS DE CARACTER GENERAL.

Las Resoluciones que establecen Reglas de Carácter General y otras disposiciones fiscales que suelen publicarse anualmente en el Diario Oficial de la Federación del último día del mes de febrero, con una vigencia teórica del 1o. de marzo del año de su publicación, al 28 de febrero del año siguiente, pero, sin embargo, se reforma, adiciona y deroga durante el transcurso del año de su vigencia.

El fundamento de esta Resolución se encuentra en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que facultan al Secretario de Hacienda y Crédito Público para tramitar y resolver los asuntos de su competencia, incluyendo la ejecución de las atribuciones que otras leyes concedan al mencionado Secretario.

La llamada resolución miscelánea, siempre ha provocado un sinnúmero de controversias entre los juristas, debido a la dudosa legalidad de sus disposiciones.

Por no ser el objetivo del presente estudio y por la extensión de su contenido, quede sólo mención de esta problemática que, en su caso será tema para otro estudio.

Por otra parte y dentro de la materia que nos ocupa, las leyes a que se refiere el artículo 31 fracción IV Constitucional que van a regular los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales son principalmente, la Ley Federal de Derechos y el Código Fiscal de la Federación, la primera como ley específica y la segunda como ley supletoria.

3.2.3. LA LEY FEDERAL DE DERECHOS EN MATERIA DE AGUA.

La Ley Federal de Derechos vigente en su Título II, Capítulo VIII, regula todo lo referente a la modalidad de derechos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, estableciendo los elementos esenciales de los mismos como son los sujetos obligados al pago del derecho sobre agua; el presupuesto objetivo u objeto; la base imponible; así como la cuota o tarifa aplicable en cada caso. Asimismo en dicha Ley se

indica en que términos deberá el contribuyente cumplir con sus obligaciones de fondo y con sus obligaciones formales o administrativas; de la misma manera se especifican en ella los casos en que procederá la determinación presuntiva del volumen de agua usado o aprovechado, así como los elementos en que se podrá apoyar el Organismo Administrativo competente (C.N.A.) para efectuar el cálculo del derecho de agua en forma presuntiva, así como las zonas de disponibilidad en que se ubican los municipios de las diferentes entidades federativas de la República y que servirán como uno de los elementos para determinar el derecho a pagar a cargo del sujeto pasivo, de todo lo cual hablaremos con mayor profundidad en el capítulo siguiente, bastenos lo anterior como un panorama general de la Ley de la Materia.

3.2.4. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación vigente establece en su primer párrafo que "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto."

En la primera parte de este párrafo el Código hace eco de lo señalado en la Constitución Política de nuestro país en cuanto a los sujetos obligados a contribuir al gasto público, así como deja entrever la existencia de leyes fiscales que van a regular las obligaciones de los contribuyentes. En el tema que nos ocupa la ley fiscal a que deben someterse las personas que usan o aprovechan aguas nacionales es, como ya vimos, la Ley Federal de Derechos.

Por otro lado, en la segunda parte del párrafo citado se destaca el carácter supletorio del Código Fiscal de la Federación al señalarse que éste se aplicará en defecto de las leyes fiscales respectivas, por lo que como ya lo habíamos citado la Ley Federal de Derechos será la que regule en forma específica todo lo concerniente a los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales y el Código Fiscal de la Federación hará las veces de Ley supletoria.

4. ELEMENTOS ESENCIALES.

4.1. INTRODUCCION.

Para dar cumplimiento al principio de legalidad que rige a todo tipo de contribuciones y que esta contemplado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General, no es suficiente que los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales estén previstos en Ley, sino que, además es necesario que en la Ley que los rige se especifiquen el sujeto, el objeto, la base y la tarifa de la contribución y así tenemos que ... " El requisito de legalidad es, pues, un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación misma del hecho generador; y no únicamente un simple requisito de validez. Sin definición en ley no hay hecho generador." ⁴⁶

De igual manera el Profesor de la Garza establece que "... Sin embargo el principio de legalidad no se circunscribe a la necesidad de que el hecho generador esté definido en la ley, sino también que en ella estén determinados, además, la base o parámetro, la alícuota y los sujetos pasivos de la obligación tributaria." ⁴⁷

Dada la importancia de estos elementos esenciales de la contribuciones a continuación haremos un breve análisis de la presencia de los mismos en la Ley Federal de Derechos y más específicamente en el capítulo de la misma que regula los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

4.2. EL SUJETO.

Para Dino Jarach el causante o contribuyente "es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza". ⁴⁸

El Profesor de la Garza, siendo más específico, se refiere al sujeto pasivo en los derechos afirmando que "... en los derechos es sujeto pasivo principal o causante quien usa del

⁴⁶ Ataliba, Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, p. 89.

⁴⁷ Sergio F. de la Garza, Op. cit., p. 408.

⁴⁸ Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 194.

servicio..."⁴⁹

En relación a la primera definición doctrinal citada podemos resaltar que en ella se concibe al sujeto de la contribución en general a la persona que realiza el hecho generador, es decir, la conducta que se adecua al presupuesto legal imponible. Por lo que hace a la especificación del Profesor de la Garza, pienso que para ser aun más precisos es necesario considerar, de igual manera, como sujeto pasivo de los derechos a quien usa o aprovecha los bienes de dominio público de la Nación y no sólo a quien hace uso de un servicio prestado por el Estado en sus funciones de derecho público, lo anterior para ajustarnos al concepto legal de los derechos previsto en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente.

En este orden de ideas el artículo 222 de la Ley Federal de Derechos establece lo siguiente: " Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción, de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de la ley".

De la definición legal desprendemos que el hecho generador consiste en el uso o aprovechamiento de aguas nacionales a cargo de una persona física o moral, por lo tanto, toda persona que lleve a cabo tal hecho generador se constituirá en sujeto de derechos sobre agua sin importar si cuenta o no con un título otorgado por el Gobierno Federal para tal efecto, basta con que se usen o aprovechen aguas nacionales para adquirir tal calidad de contribuyente en esta materia.

No debemos olvidar, por otra parte, la posibilidad de que sea un sujeto solidario el que deba responder del crédito fiscal surgido a partir de la realización del hecho generador, situación que encontramos contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente que en sus catorce fracciones señala a los sujetos responsables solidarios con los contribuyentes, respecto a esta cuestión de la obligación solidaria en materia tributaria se ha escrito bastante y la legislación fiscal como hemos visto es

⁴⁹ Sergio F. De la Garza, Op. cit., p. 483.

también extensa en este sentido, sin embargo no es propósito de esta investigación ahondar al respecto sino únicamente no pasarlo por alto.

4.3. EL OBJETO.

El objeto o presupuesto objetivo en toda contribución es considerado como el elemento básico del hecho imponible y el Profesor de la Garza lo define como sigue: " el aspecto material u objetivo del hecho imponible está constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan. " ⁵⁰

Para Lucien Mehl el objeto del tributo " 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. " ⁵¹

En atención a las dos concepciones doctrinales citadas y haciendo un análisis del artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, después de hacer a un lado las circunstancias subjetivas, es decir, a los sujetos de estos derechos y las circunstancias de lugar, que en el caso que nos ocupa son las zonas de disponibilidad señaladas en el artículo 231 de la misma Ley, tenemos que el objeto de estos derechos lo constituye el uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

Ahondando un poco más en el objeto de estos derechos, en cuanto a lo que debemos entender por aguas nacionales debemos remitirnos a la Ley de Aguas Nacionales vigente la cual en su artículo 3º, para definirnos lo que debemos entender por aguas nacionales, nos remite a su vez a nuestra Carta Magna y así señala que:

" Para los efectos de esta ley se entenderá por:

⁵⁰ *Ibíd*em, p. 411.

⁵¹ Lucien Mehl, *Science et Technique Fiscales*, vol. I, p. 57, citado por De la Garza, *Op. cit.*, p. 415.

"I. " Aguas Nacionales": las aguas propiedad de la Nación, en los términos del párrafo quinto del artículo del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;"

Haciendo una revisión de dicho párrafo quinto vemos que el concepto de aguas nacionales es muy amplio y que estaría por demás profundizar en cada uno de los conceptos que ahí se manejan por lo que será más conveniente en cada caso concreto recurrir al texto constitucional para establecer si estamos en presencia o no del uso o aprovechamiento de aguas nacionales. Si olvidar la acertada definición de aguas nacionales, en esta materia, que nos da el Profesor Urbano Farías.

4.4. LA BASE.

"Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto." ⁵²

Gabriel de Usera define la base del tributo como "aquella parte o porción (de lo gravado por la ley) evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo." ⁵³

Algunos autores, como Vicente-Arche, hablan además del "parámetro" como un elemento que se relaciona íntimamente con la base imponible y en este sentido el autor antes citado nos define como parámetro " la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen" ⁵⁴

⁵² Geraldo Ataliba, Op. cit., p. 469.

⁵³ Gabriel de Usera, Legislación de Hacienda Española, p. 217, citado por Emilio Margain Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Universitaria Potosina, México, 1983, p. 295.

⁵⁴ Domingo Vicente Arche, Elementos Cuantitativos de la Obligación Tributaria, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Madrid, España, Vol. XV, No. 60, p. 926.

En cuanto a la relación existente entre el parámetro y la base imponible el Profesor de la Garza especifica que "... Parámetro es una medida que no se expresa en dinero. Base imponible sería la medida expresada en dinero." ⁵⁵

Tomando en consideración los conceptos anteriores y llevándolos a la Ley Federal de Derechos en su capítulo de Derechos por Uso o Aprovechamiento de Aguas Nacionales, tenemos que la base imponible, en esta materia, será el volumen de agua propiedad de la Nación usado o aprovechado por el contribuyente persona física o moral y el parámetro será la unidad de medición empleada para determinar el mencionado volumen, siendo el metro cúbico la medida que se empleará para obtener el volumen que uso o aprovechó el sujeto pasivo de la contribución.

Respaldan la afirmación anterior diversos artículos de la Ley Federal de Derechos en comento de entre los cuales podemos citar los siguientes:

" ARTICULO 223.- Por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales a que se refiere este Capítulo, se pagará el derecho sobre agua, de conformidad con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción y de acuerdo con las siguientes cuotas:

A.- Por las aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a excepción de las del mar, por cada metro cúbico:"

B.- Por las aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, se pagará el derecho sobre agua por cada mil metros cúbicos,..."

De los dos apartados anteriores del artículo 223 de la Ley que nos ocupa, destacamos lo que se ha venido a considerar el parámetro de la contribución. Por otra parte, el artículo 224 del mismo cuerpo legal dispone lo siguiente:

⁵⁵ Sergio F. De la Garza, Op. cit., p. 421.

" Las personas físicas o morales que estén exentas en los términos del presente artículo y que realicen usos o aprovechamientos diferentes a éstos, deberán medir los volúmenes y pagar los derechos respectivos en los términos del presente capítulo."

Y el artículo 227 del mismo ordenamiento legal señala que:

" Cuando no se pueda medir el volumen de agua, como consecuencia de la descompostura del medidor por causas no imputables al contribuyente, el derecho se pagará conforme a la cantidad de metros cúbicos extraídos en promedio durante los cuatro últimos trimestres."

En este sentido, para la determinación presuntiva del volumen de agua usado o aprovechado por el contribuyente, el artículo 228 de la Ley Federal de Derechos señala los casos en que procederá este tipo de determinación a cargo de la autoridad o sujeto activo y de lo cual hablaremos con más detalle en su oportunidad, conformándonos por el momento con saber que la base imponible en estas contribuciones esta ampliamente regulada en la Ley y que, en principio, corresponde al sujeto pasivo determinar el volumen de agua que uso o aprovecho durante determinado período, mientras que la autoridad tributaria sólo actuara por excepción, es decir, cuando el sujeto pasivo no cumpla con su obligación de determinar tales contribuciones.

4.5. LA CUOTA O TASA.

" El conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa, o forma de cálculo del impuesto" ⁵⁶

De la definición anterior podemos deducir que el concepto de tarifa es un concepto complejo cuyos elementos van a variar de acuerdo al tipo de contribución, al sujeto objeto y base imponible de la misma, nosotros podemos entender la cuota o tarifa como aquella cantidad en dinero establecida en la ley que aplicada a la base imponible da como resultado el monto del crédito fiscal a cargo del contribuyente.

⁵⁶ Lucien Mehl, Op. cit., p. 79.

En este sentido, VICENTE-ARCHE nos dice que, "la ley tributaria, en su mandato, puede fijar la cuota tributaria en una cantidad determinada o puede, en cambio, establecer elementos con arreglo a los cuales ha de calcularse la cuota en cada caso." ⁵⁷

Haciendo un análisis de las tarifas contempladas en Capítulo VIII de la Ley Federal de Derechos, que regula el derecho sobre agua, encontramos que este cuerpo legal se inclina por el sistema de fijación de cuota en cantidad determinada, aunque existe una excepción en el artículo 223 apartado A), fracción I de la citada ley que se refiere a la cuota a pagar en la zona de disponibilidad 1 por el uso de aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a excepción de las del mar y en el cual se establecen una serie de elementos para el cálculo de la cuota aplicable en este supuesto jurídico-tributario, tales elementos son los siguientes:

- a) La aplicación del 75% de la cuota íntegra y vigente en la fecha del vencimiento del trimestre que se declara... que se aplique legalmente para el Distrito Federal o Municipio donde se realice la extracción;
- b) A falta de dicha tarifa o cuota municipal aplicada para el uso específico, se tomará la establecida en el Municipio... más cercano al lugar de extracción; y
- c) Se establece un límite señalándose una cuota mínima aplicable, por lo que no podrá ser inferior la que resulte de los factores anteriores.

Al mismo tiempo, debemos tener presente que las tarifas o cuotas de los derechos, en general, están sujetas a actualización periódica y a ajustes, como lo establecen los artículos 1 y 6 de la Ley de la Materia, respectivamente, y así tenemos que el párrafo cuarto del referido artículo 1º señala que:

⁵⁷ Domingo Vicente Arche, Op. cit., p. 928.

" Las cuotas de los derechos se actualizarán en la cantidad que resulte de multiplicar las mismas por los factores que en su caso establezca el Congreso de la Unión. Estas cuotas también se actualizarán en los meses de abril, julio y octubre con el factor de actualización que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del penúltimo mes calendario anterior al de la fecha para el cual se hace el ajuste, entre el citado índice correspondiente al quinto mes inmediato anterior al de esa fecha."

Del párrafo anterior podemos concluir primero, que la actualización de las cuotas de los derechos esta supeditada a los factores que en su caso establezca el Congreso de la Unión, situación que en la práctica se especifica en las Disposiciones de Vigencia Anual de la Ley Federal de Derechos. No así, la actualización de las tarifas de los derechos mediante la aplicación del factor que resulta de la división de los índices señalados en dicho precepto, los cuales son calculados mes a mes por el Banco de México y publicados en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda, en los términos del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, en cuanto al ajuste de las tarifas de los derechos en materia de agua el artículo 6 de la Ley que nos ocupa, en su párrafo primero, dispone lo siguiente:

" Para determinar las cuotas de los derechos establecidos en esta Ley, se considerarán, inclusive, las fracciones del nuevo peso; no obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad del nuevo peso inmediato anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos se ajusten a la unidad del nuevo peso inmediata superior."

Del párrafo anterior se desprende que para efectos de la determinación de las cuotas de los derechos en materia de agua no será necesario el ajuste de las mismas ya que se tomarán en consideración las fracciones del nuevo peso como señala el texto legal.

El ajuste de las tarifas se deja reservado hasta el momento del pago del monto del adeudo, señalándose en la segunda parte del mismo párrafo los criterios a seguir para efectuar el ajuste de tales cuotas.

Hasta aquí lo referente a los elementos esenciales de los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, con estos conceptos doctrinales y legales podemos avocarnos ya al estudio de la determinación de derechos en esta materia, lo cual será objeto del siguiente capítulo.

CAPITULO TERCERO

III. DETERMINACION DE DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.

I. NATURALEZA JURIDICA DE LA LIQUIDACION DE LAS CONTRIBUCIONES

La naturaleza y efectos jurídicos del acto de determinación con respecto a la obligación tributaria, han sido motivo de grandes polémicas, pudiendo agruparse las diversas interpretaciones en dos categorías:

- a) Las que pretenden que la obligación nace con el presupuesto del tributo, de modo tal que la determinación tiene simple efecto declarativo;
- b) Las que le atribuyen carácter constitutivo de la obligación.

1.1. EFECTO DECLARATIVO

Dentro de esta corriente se encuentra la doctrina germánica, la cual considera que la deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que, según la ley, da lugar al impuesto. Asimismo, sostienen que no obstante la importancia de la orden de pago para el surgimiento de la deuda del impuesto, ella sólo tiene carácter declarativo, por cuanto las condiciones para el nacimiento de la obligación resultan de la ley, correspondiendo a la autoridad fiscal, únicamente establecer que en el caso concreto, esas condiciones se han realizado en una persona individualmente determinada.

Los autores franceses conciben la determinación como acto administrativo, pero no creador de derechos o situaciones jurídicas, sino como aplicación a la persona del estatuto establecido por la ley impositiva, haciéndolo ejecutivo, pero, desde luego, sin considerarlo una simple formalidad procesal.

En nuestro país los autores se inclinan en favor del carácter declarativo, así lo dice Flores Zavala y lo repite de la Garza, tomando en consideración el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

En la doctrina española, italiana y argentina, aún cuando no aparece la misma uniformidad, se considera que el hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria.

1.2. EFECTO CONSTITUTIVO

Para los autores de esta corriente no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por la ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto. Antes sólo puede haber actos preparatorios o introductorios para la función de determinación o una relación jurídica pretributaria, como sería la declaración o información proporcionada por el contribuyente, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de determinación.

Al igual que en la anterior, debe tenerse en cuenta que los autores de esta postura se inspiran en legislaciones fiscales según las cuales el impuesto no puede exigirse y ni siquiera pagarse voluntariamente, antes que el Estado practique la determinación y emita el "rol" o formule "intimación" al contribuyente, por lo que indudablemente la obligación nace con el acto administrativo: de aquí arranca la deuda.

Por lo tanto puede concluirse que las diferentes doctrinas casi siempre están influidas por características del derecho positivo de cada país.

Sin embargo, se citará la opinión de Giuliani Fonrouge, quien expresa que: "Desde un punto de vista general y frente al derecho positivo argentino en especial, la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen, y tanto el deber de satisfacerla como el correlativo derecho a exigirla, no pueden estar condicionados a ningún acto sustancial posterior, bastando al efecto que transcurran los términos o fechas señalados con carácter general por las leyes o reglamentos."

Continúa expresando que: "El acto de determinación, que no debe ineludiblemente emanar de la administración (puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del

derecho de rectificación del fisco), tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo -mediante la aplicación de la alícuota correspondiente- el monto o cuántum de la deuda.

" Es la única solución acorde con la naturaleza ex lege de la obligación tributaria. El deudor o responsable al formular la declaración impositiva (o al sellar un documento) o la administración al efectuar una determinación de oficio, no crean nada, ni perfeccionan obligación alguna; simplemente reconocen o declaran en cuanto ha lugar por derecho, para usar la terminología forense, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley. La actividad administrativa al respecto es una actividad de aplicación y no de creación del derecho sustantivo."

2. CONCEPTO DE DETERMINACION Y DE LIQUIDACION EN MATERIA TRIBUTARIA.

El artículo 60. del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que " Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

Ahora bien, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, se tiene lo que se llama el crédito fiscal; la liquidación está prevista en el artículo 60., segundo párrafo del CFF, de cuya orden se desprende que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, dentro de esos preceptos se deben incluir los que aportan los elementos para fijar su monto, no obstante que le sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Por otra parte, el Tribunal Fiscal de la Federación en el fallo que se transcribe a continuación señaló y separó las etapas o fases del crédito fiscal y que son : su nacimiento, liquidación y exigibilidad afirmando que : " La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea el "accertamento", según la expresión de la doctrina italiana,

y la exigibilidad."

El "accertamento" a que se refiere la resolución anterior, lo explica Martínez López diciendo: "La doble acción de la autoridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, constituye en la teoría italiana el "accertamento, traducido en "acertamiento" en nuestro idioma, para indicar el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación."

Para Mario Pugliese: "No es posible dividir el estudio del momento característico de la formación de la obligación tributaria (nacimiento de la obligación) que pertenece al derecho material, del estudio de la institución del "acertamiento", la cual sin duda alguna pertenece al derecho formal y procesal, por lo menos en su mayor parte..."

En consecuencia, puede establecerse el siguiente proceso lógico-jurídico:

- a) Nacimiento de la obligación en el momento característico en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley;
- b) "Acertamiento" de carácter histórico de la realización del fenómeno indicado en el inciso a);
- c) "Acertamiento" de la medida de la obligación.

Sergio F. de la Garza, considera que la determinación "es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley."

Además agrega que se deben utilizar como sinónimos, los términos de liquidación y de determinación de la obligación tributaria, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer la existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal.

A diferencia del Código Fiscal de la Federación abrogado en 1967, el nuevo CFF adoptó en todo su articulado de manera uniforme el término determinación en lugar del de liquidación.

A. D. Giannini da el siguiente concepto de liquidación: "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente"

Por lo que siendo ésta la razón de ser y la función de la liquidación, constituye, por lo tanto, una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético, no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado o a otro ente público una suma determinada, sino es cumpliendo las operaciones anteriormente indicadas. Así "la liquidación es necesaria y se produce en cualquier especie de impuesto por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria como obligatio ex lege"

En este sentido la deuda impositiva no surge si no existe la norma instauradora del tributo y el presupuesto de hecho al que aquél se vincula, y que el momento del nacimiento de la deuda será aquél en que se dicte la ley o en que se produzca el presupuesto, según que el impuesto grave situaciones anteriores o posteriores.

Por ultimo, para Carlos M. Giuliani Fonrouge "La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación."

Para este autor el término liquidación, tiene un sentido restringido, vinculado al aspecto final del proceso de determinación, que es la cuenta que lo resume o exterioriza.

Giuliani Fonrouge considera que la determinación de la obligación tributaria, consiste: " en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación."

Por otra parte el 3er. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito ha dicho: Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el CFF 1967 también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o cuántum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria."

3. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION

Son tres tipos o procedimientos fundamentales de liquidación o determinación:

a) **La determinación por el sujeto pasivo o autodeterminación**, que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal o

administración.

b) La **determinación de oficio**, efectuada "motu proprio" por la autoridad fiscal o administración sin cooperación del sujeto pasivo.

c) La **determinación mixta**, realizada por la autoridad fiscal o administración con la colaboración del sujeto pasivo.

3.1. LA DETERMINACION DE LAS CONTRIBUCIONES POR EL SUJETO PASIVO.

A diferencia de lo que ocurre en países con distinta organización fiscal, en la Argentina y en México asume importancia preponderante el procedimiento de la determinación de contribuciones o tributos por el sujeto pasivo, por ser la forma normal de determinación de los principales impuestos nacionales.

En este procedimiento se permite (u obliga) al contribuyente a determinar su base gravable y por lo tanto el impuesto que le corresponde pagar.

Mediante este procedimiento el contribuyente elaborará su propia su propia declaración, determinando las deducciones correspondientes, la tarifa sobre la cual deberá calcular el pago, su acreditamiento, etc. El contribuyente, de esta manera, se convertirá en el interprete de la ley para los efectos del pago del impuesto.

En consonancia con el sistema de los impuestos más importantes en nuestro país (ISR e IVA) el CFF, en su artículo 6o. erige como regla general a este sistema de determinación cuando dispone que: "corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo; éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja

recaudadora dicha cantidad de dinero.

Normalmente, si la actividad liquidatoria fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. De no haber procedido con apego a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables podrá producir un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

Por último, la determinación efectuada por el sujeto pasivo puede ser cambiada por el propio sujeto pasivo, mediante la presentación de una declaración complementaria, espontáneamente o por invitación de la autoridad fiscal, así como de la revisión y eventual modificación por el propio sujeto pasivo, espontáneamente o por invitación de la autoridad, o bien por la autoridad fiscal.

3.2. LA DETERMINACION DE OFICIO.

La determinación o liquidación es practicada de oficio por la administración fiscal, en los casos señalados por las leyes fiscales, mismas que pueden sintetizarse de la manera siguiente:

- a) cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo;
- b) si el deudor o responsable no proporcionará los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible;
- c) Cuando la declaración o determinación formulada por el sujeto pasivo, fuere impugnabile, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos; inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados; errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación (falta o no exhibición) de libros, registros y comprobantes; cuando los exhibidos no merezcan fe o sean incompletos).

En tales supuestos, la determinación puede ser con base cierta o con base presunta.

3.2.1. SOBRE BASE CIERTA.

Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, es decir, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable o de terceros, o bien por acción directa de la administración y, por supuesto, deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva.

El caso más frecuente corresponde a declaraciones del sujeto pasivo impugnadas por la administración, lo cual origina su rectificación o reajuste. Las causales son múltiples y pueden corresponder a cualquiera o varias de las siguientes circunstancias:

- 1) Errores de cálculo (numéricos) en que incurriera el particular;
- 2) Omisión de datos, que la administración conoce por otra vía;
- 3) Inexactitud, falsedad o error de los elementos consignados en la declaración;
- 4) Errónea aplicación de las normas fiscales, esto es, cuando todos los datos son inobjetable en su expresión numérica, pero el deudor ha incurrido en error de concepto o los ha computado indebidamente.

3.2.2. SOBRE BASE PRESUNTIVA.

En el caso en que la autoridad fiscal no haya podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, caso en el cual se tratará de la determinación con base presunta.

Entre las principales causales de determinación con base presunta, se pueden mencionar las siguientes:

- 1) No presentación de declaraciones.
- 2) Si el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes.
- 3) Si la autoridad fiscal procuró obtener elementos probatorios y libros de contabilidad, sin lograrlo.
- 4) Si el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación.
- 5) Aunque el contribuyente lleve libros, si hay motivos razonables para proceder al reajuste de la declaración o determinación.
- 6) Si la contabilidad no contiene la necesaria discriminación de las actividades desarrolladas por el contribuyente.
- 7) Si la declaración ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo de pruebas fehacientes.
- 8) Cuando existen discrepancias en la interpretación de las normas tributarias.

En los supuestos anteriormente mencionados, referidos a los casos más frecuentes pero no los únicos, la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación.

Esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables.

Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o, por lo menos, adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate.

3.3. LA DETERMINACION POR CONVENIO O CONCORDATO.

La determinación por convenio o " concordato" es aquella que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento normal de liquidación, en otros países este procedimiento es excepcional, como es el caso de Argentina y México, en este último, por ejemplo el Impuesto Estatal sobre espectáculos Públicos, en el que las autoridades fiscales nombran interventores para que en tratándose de contribuyentes ocasionales, éstos liquiden el impuesto por conducto del interventor al terminar la función. (Arts. 19 y 21, fracción II de la Ley de Hacienda del estado de Michoacán).

El procedimiento de determinación por convenio, constituido por una serie coordinada de actos de diversa naturaleza, sigue -de acuerdo con A. D. Giannini p. 187- algunas líneas fundamentales, que pueden captarse a través de la multiplicidad de disposiciones que regulan los distintos impuestos y con las que puede construirse un sistema racional. Pueden distinguirse al respecto, con carácter general, los siguientes momentos:

1) Ante todo se impone al sujeto pasivo del impuesto (o al responsable, o al sustituto del impuesto) la obligación de comunicar a la autoridad financiera la situación de hecho que da origen al tributo, con la indicación de los elementos necesarios para la determinación de la deuda impositiva.

2) Pero como de hecho la declaración puede faltar o ser incompleta o inexacta, las leyes tributarias conceden determinadas atribuciones a la autoridad financiera o imponen un cierto comportamiento a los ciudadanos con el fin de hacer posible el conocimiento de los datos de hecho no declarados o inexactamente declarados.

3) Sobre la base de la declaración del contribuyente o de los datos obtenidos de oficio, la autoridad financiera determina unilateralmente en una cifra la deuda impositiva, comunicándosela al deudor.

4) Contra esta determinación se conceden normalmente al deudor, sí la reputa ilegal o injusta, ciertos remedios, que pueden adoptar la forma de recurso jerárquico o de recurso contencioso.

En nuestra legislación " el CFF de 1938 reconoció este medio de determinación expresamente en su artículo 33. Dicho precepto desapareció en el CFF 1967"¹

Actualmente el CFF vigente no contempla expresamente esta posibilidad de determinación por convenio o concordato, sin embargo, el artículo sexto de dicho Código deja abierta la posibilidad a que, mediante disposición expresa, se pueda permitir la determinación del crédito fiscal bajo esta modalidad, ¿ Qué tan conveniente sería reformar la ley en este sentido ? Dar respuesta a esta interrogante sería materia de una investigación y estudio profundos que dejaremos para otra ocasión.

3.3.1. ACUERDO SOBRE LA DETERMINACION; EL CONCORDATO

Según ciertas legislaciones, las discrepancias que pueden suscitarse entre el fisco y los contribuyentes acerca del monto de la obligación tributaria, pueden resolverse por acuerdo entre ambos, que se formaliza por escrito, mediante documento que suscriben las partes; es el acto que en Italia se denomina concordato tributario.²

De aquí pasó a nuestra legislación, que desconocía la institución hasta la sanción del Código Fiscal³, que la incorporó en el artículo 33, fracción III, luego fue suprimida en la reforma vigente desde 1967, y desde 1975, el fisco la ha visto con desdén, y se ha interpretado que su utilización se da por medio de "bases especiales de tributación y de programas de facilidades de pago".⁴ (Las bases especiales de tributación en México son suprimidas a partir del 1 de enero de 1990 con la implementación del Régimen Simplificado).

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza jurídica del "concordato". Primitivamente fue considerado por la jurisprudencia y por una parte de la doctrina, como una verdadera

¹ Sergio F. De la Garza, Op. cit., p. 748

² Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Volumen I, Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 564

³ Nota de Alfonso Cortina a la traducción española de la obra de Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, Ed. Porrúa, México, 1976, p. 91.

⁴ E. Margain Manautou, Op. cit., p. 565

transacción, de características análogas, si no idénticas, a la transacción del derecho privado, es decir un contrato en el cual las partes intervinientes se hacen mutuas concesiones. Tenfan en cuenta, para ello, que el importe fijado en definitiva era el resultado de una puja entre el deudor y la administración, quienes luego de forcejeos documentaban el acuerdo logrado. Pareciera ser ésta la opinión predominante en derecho alemán.⁵

La naturaleza de la actividad tributaria del Estado y el poder de imperio ejercido, impiden hablar de un contrato de tipo privatista, aparte de la incapacidad en que se encuentra la administración para disponer de los derechos que constituyen el objeto de la controversia. Se creyó soslayar esa dificultad considerando al concordato como un contrato de derecho público, pero independientemente de las dudas acerca de la existencia de esta institución, resulta difícil encuadrarlo en el tipo de actos a los cuales aquél puede aplicarse, ni concebir una "transacción de derecho público"; sin embargo, así lo considera el Tesoro, como una relación jurídica de derecho público de carácter sinalagmático, porque los efectos típicos del mismo, derivan directamente de la reunión del consentimiento del órgano administrativo y del contribuyente."⁶

Una tercera corriente doctrinal considera al concordato como un negocio jurídico de determinación, no una transacción, queriendo realizar una conciliación entre las tendencias extremas (unilateral y contractual), para lo cual ve en él un negocio dirigido a concretar una relación jurídica, como es la tributaria.

Para Giuliani Fonrouge "la posición más correcta y que mejor se adapta a las características del derecho financiero es aquella que considera el concordato como un acto administrativo unilateral..." pues "no hay una convergencia de voluntades en un acto único, sino una adhesión o concordancia del contribuyente con el criterio sustentado por la administración, como lo ha establecido el art. 4 de la ley de 5 de enero de 1956, No. 1, que habla de adhesión del contribuyente a la determinación; en una palabra, no existe una nueva fuente de obligación (contractual), sino obligaciones recíprocas pero jurídicamente distintas."⁷

⁵ Giuliani Fonrouge, Op. cit., p. 565

⁶ Citado por Giuliani Fonrouge, Op. cit., p. 565

⁷ *Ibidem*.

Tal es, por lo demás, la opinión parcialmente objetable de Blumenstein ⁸ ((disposición de la autoridad de acuerdo con el deudor, con los efectos jurídicos de un acto de determinación que ha adquirido fuerza de cosa juzgada) y la de Pugliese, ⁹ que en forma un tanto confusa -y hasta contradictoria- habla de "un negocio transaccional, que asume el carácter de acto administrativo unilateral, independientemente de la adhesión del contribuyente, pero eficaz únicamente por efecto de tal adhesión." Pero de todos modos, ambos autores se refieren, esencialmente, a un acto unilateral de la administración con determinados efectos jurídicos a raíz de la intervención del contribuyente.

En derecho francés suele ocurrir una discusión entre la administración y el deudor o responsable que, por lo común, termina con un "acuerdo" sobre el importe de la deuda, por la cual algunos le han atribuido el carácter de contractual. Sin embargo, el Consejo de Estado, no así la Corte de Casación, invariablemente ha rechazado esa caracterización, lo mismo que la doctrina, que se pronuncia por la unilateralidad del acto administrativo, con exclusión de todo aspecto contractual. ¹⁰

En Argentina no existe la institución del concordato, ni es posible ningún "acuerdo", "convenio", "arreglo" o "transacción", de manera que sólo puede resultar que el fisco admita las observaciones que formule el deudor o responsable, o bien, que éstos acepten lisa y llanamente la determinación administrativa o deduzcan los recursos que la ley autoriza. ¹¹

3.3.2. EL CONCORDATO EN MEXICO

El Código Fiscal de la Federación vigente no autoriza el concordato tributario, que se suprimió por Decreto de 31 de diciembre de 1941, después de una vida efímera. Se creó por artículo 4o. transitorio del Código Fiscal de 1938, limitándolo al Impuesto Sobre la Renta y no a todos los contribuyentes, solo que quedó restringido a las cédulas primera y quinta -recuérdese que en 1938 el régimen mexicano del impuesto sobre la renta era

⁸ Sistema..., pp. 252 y ss.

⁹ Pugliese, Op. cit., p. 295.

¹⁰ Giuliani Fonrouge, Op. cit., pp. 566-567

¹¹ *Ibidem*.

todavía cédular- es decir, para comerciantes, industriales, agricultores o profesionistas; y todavía se restringió más al quedar disponible sólo a quienes tuvieran ingresos anuales inferiores a cien mil pesos.

Toda esa prudencia empleada al introducir en la legislación mexicana el concordato tributario se justificó por ignorarse si la institución podría arraigar, como un medio permanente de evitar o concluir litigios innecesarios, y por no poderse prever con precisión si tendría efectos prácticos en el campo financiero mexicano.

Se consideró entonces, y ésta sería todavía hoy una línea de pensamiento válida, que en virtud de que la gran mayoría de los contribuyentes no dispone de una contabilidad bien organizada, necesaria para la determinación precisa de la medida de la prestación fiscal, la adopción del concordato no podía provocar situaciones inconvenientes desde el punto de vista financiero, porque el ISR es un gravamen controlado por la administración pública a través de la revisión de la contabilidad de quienes lo causan.

La anterior motivación del concordato corresponde a un hecho notorio. Por regla general no existe para los pequeños contribuyentes del ISR una contabilidad suficientemente bien organizada que pueda usarse por la administración financiera como medio comprobatorio de las declaraciones de los contribuyentes, y es por ese motivo que las Juntas Calificadoras -organismos fiscales autónomos- estaban facultadas para estimar los ingresos de los contribuyentes, cuando éstos no podían proporcionar elementos necesarios para el debido control fiscal.

En términos generales la introducción del concordato tributario en México se ajustó a las recomendaciones de la doctrina italiana y especialmente a las de Mario Pugliese.

En cuanto a la forma, se requería que se hiciera constar por escrito; respecto al término se estableció que tendría una vigencia de tres años.

El concordato podía ser un medio de determinar las utilidades gravables, al alcance de los deudores directos del tributo, sin perjuicio de que quienes fueran sujetos del crédito fiscal por responsabilidad solidaria o sustituta pudieran suscribir concordatos con las Juntas Calificadoras. Esta disposición se justificaba con el argumento de que aun cuando en estos últimos casos no se tratará de deudores directos, sin embargo, estaban ligados

en la obligación tributaria como sujetos pasivos.

En opinión de Alfonso Cortina fue innecesaria y prematura la supresión del primer esfuerzo legislativo para regular en México con lineamientos jurídicos adecuados la determinación convencional de las bases del ISR a cargo de contribuyentes determinados, cuando no sea posible una determinación exacta, comprobable.

Siempre ha existido, existe y existirá un amplio campo en el que una declaración exacta y su revisión precisa pueden ser materialmente difíciles; en particular para la categoría de los "contribuyentes menores", a quienes puede hacerse una determinación "estimativa" de sus ingresos, en los casos previstos por la Ley. Para los demás contribuyentes también son posibles las calificaciones "estimativas" si existen situaciones irregulares previstas en la misma Ley. En el proceso de esa determinación de ingresos, frecuentemente se da intervención al contribuyente y se llega a soluciones equitativas que sin tener la forma de un concordato, son en realidad un convenio entre los órganos hacendarios y los contribuyentes, cuando en éstos no hay dolo, pero sí negligencia culpable.

Se sigue pensando que la vía del concordato podría ser, debidamente reglamentada en la Ley, la forma adecuada para resolver algunas controversias fiscales dentro de una pauta jurídica, que al mismo tiempo proteja los derechos superiores del Estado y permita soluciones equitativas a los problemas técnicos que tan frecuentemente se presentan en la aplicación diaria del derecho tributario. Sería una manera de ajustar a una estructura legal preestablecida, un sistema sin lineamientos precisos que tradicionalmente ha regido y que sigue rigiendo en la práctica de los órganos de la administración financiera, aunque sin la protección de una institución jurídica que bien reglamentada garantice los intereses del Estado. Hoy lo arreglos entre los funcionarios públicos y los contribuyentes con frecuencia necesarios por motivos de equidad, abren la puerta a resoluciones administrativas incorrectas.¹²

¹² Alfonso Cortina Gutiérrez, *Instituciones de Derecho Financiero*, Estudio Preliminar, Editorial Porrúa, México, 1976, pp. 90-97.

CAPITULO CUARTO

IV. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.

I. LAS FACULTADES FISCALES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES, EXCEPTO DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.

El Código Fiscal de la Federación señala que :

"Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 (informes fuera de visitas domiciliarias, compulsas), conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones mediante resolución" (art.51)

Asimismo las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando se presenten alguna o algunas de las omisiones o irregularidades establecidas en el artículo 55 del propio Código.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que entre los ingresos que deben tomarse en cuenta para la determinación del resultado fiscal, se encuentran los que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma estimada. Lo anterior deriva del art. 17, fracción I de la referida Ley, que establece lo siguiente:

"Para los efectos de este Título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

"I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos en que proceda conforme a las leyes."

Tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley del Impuesto Sobre la Renta señalan expresamente las causales para la estimación de ingresos; las presunciones para la comprobación de esos ingresos y las causales que dan origen a que las autoridades fiscales determinen, en forma presuntiva también, la utilidad fiscal del contribuyente.

1.1. FACULTADES DISCRECIONALES Y FACULTADES REGLADAS

Las facultades antes mencionadas otorgadas a las autoridades fiscales por los ordenamientos jurídicos citados, no deben ejercerse en forma arbitraria, sino que deben considerarse como facultades regladas, en virtud de que la posibilidad de determinar ingresos en forma estimada debe hacerse únicamente "en los casos en que proceda conforme a las leyes", o bien, "Las autoridades podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes,...., cuando..."

El criterio expresado es el que siguió el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en relación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1965. Sin embargo, se considera que dicha tesis sigue siendo aplicable en virtud de que la esencia que se contenía en los preceptos citados por esta tesis, es la misma que los que ahora se contienen en la nueva Ley y en el Código Fiscal de la Federación. La mencionada tesis expresa lo siguiente:

"Si bien los artículos 19, fracción VI, inciso a), 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, autorizan, en la hipótesis que prevén, a que la Secretaría de Hacienda determine estimativamente el ingreso gravable de los causantes del impuesto sobre el ingreso global de las empresas, ello no quiere decir que para tal efecto se le otorguen facultades absolutas o arbitrarias, sino que deberá razonar lógicamente y adecuadamente las conclusiones que obtenga, y aquellos razonamientos y estas conclusiones, quedarán sujetos a revisión judicial, en los juicios o medios de impugnación procedentes. Y si la empresa quejosa, cuya contabilidad adolece de irregularidades, aporta elementos de convicción que hagan un principio de prueba, así es un mero indicio, la autoridad no podrá desestimar o desconocer tales elementos sin razonar al respecto, sin aportar otros elementos de mayor valor probatorio, que funden su propia conclusión. Pues de lo contrario, se dejaría en estado de indefensión a los causantes, con clara violación del artículo 14 constitucional. Y si en estas condiciones no se desvirtúa adecuadamente el elemento probatorio aportado por la causante, así tenga sólo valor de indicio,

ante la falta de otra probanza deberá anularse la resolución que se dicte, para el efecto de que se dicte otra que se apoye en dicho elemento, pues no procedería dar a la autoridad oportunidad de mejorar su resolución en el juicio promovido para impugnarla, pues ello equivaldría a dar la acción ejercitada por el causante el efecto de una acción ejercitada por la autoridad." ¹

En consecuencia, la presunción de ingresos hecha por la autoridad fiscal a un contribuyente debe hacerse con toda prudencia, y tomar en cuenta incluso los indicios que puedan llevar a concluir que la situación fiscal de un contribuyente es correcta.

Por último, se citará una tesis sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación relativa a la diferencia entre facultad reglada y facultad discrecional. La citada tesis manifiesta lo siguiente:

"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentre investido el órgano administrativo se hallan preestablecidos en la Ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculados por completo por la Ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar o no actuar, para obrar en una u otra forma, para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su discreto juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de la actuación, por cuanto la Ley le otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o con menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales." ²

¹ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 76, Abril, 1965. Sexta Parte. Ejecutorias de los Tribunales Colegiados de Circuito, p. 26.

² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Mayo, 1982, p. 483

1.2. LAS PRESUNCIONES Y SUS EFECTOS.

La presunción no constituye más que un medio de prueba, jurídicamente se conocen dos tipos de presunciones: la legal y la humana.

La presunción produce consecuencias de tal naturaleza, que para que admita prueba en contrario es necesario que la propia Ley lo señale, a esta presunción se le denomina "juris et de jure", pudiendo sólo en las presunciones legales establecerse la prohibición de la prueba en contrario, no así en las presunciones humanas. En el caso de que una presunción admite prueba en contrario, se le denomina presunción "juris tantum".

El Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, en su artículo 379, define a la presunción como la consecuencia que la Ley o el juez deducen de un hecho conocido, para averiguar la verdad de otro desconocido.

Cuando la presunción es consecuencia de la Ley se llama presunción legal, en el supuesto de que la presunción la deduce el juez se le conoce como presunción humana. Siguiendo con lo dispuesto por el citado Código de Procedimientos, existe presunción legal cuando la Ley lo establece expresamente o cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la Ley; se esta ante la presunción humana cuando de un hecho debidamente probado, se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél.

En este sentido, se puede decir que todas las presunciones que se establezcan en el Código Fiscal de la Federación o en las Leyes tributarias, como Ley del Impuesto Sobre la Renta, que permiten a la SHCP estimar los ingresos de un contribuyente o su utilidad fiscal, son presunciones legales, toda vez que se establecen expresamente en ordenamientos jurídicos.

Por lo tanto, siendo una presunción legal la que permite a las autoridades fiscales estimar los ingresos de los contribuyentes, dichas autoridades sólo están obligadas a probar los hechos en que fundan su presunción.

Tenemos como ejemplo la facultad de la SHCP para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes que se contiene en el artículo 64 de la Ley del Impuesto

Sobre la Renta, que dispone los casos en que se podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

1.3. CAUSALES PARA ESTIMAR INGRESOS

Un primer precepto que establece la facultad de la SHCP para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes, se contiene en el artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone los casos en que se podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

1.3.1. PRECIO DE MERCADO

La primer causal señalada por el precepto citado es para el caso de que las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

De lo anterior se derivan dos causales, la primera se refiere al ingreso que se obtiene en virtud de una operación de enajenación y la otra la erogación que se efectúa en virtud de la adquisición de bienes.

En consecuencia, el resultado fiscal declarado por un contribuyente puede ser aumentado cuando los precios de venta o de compra que hubiere declarado el contribuyente, no correspondan a los precios de mercado, por lo que la diferencia entre los precios que determine la autoridad fiscal y los que haya declarado el contribuyente, constituirán ingreso gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, la SHCP para que puede ejercer validamente su facultad de determinar en forma presuntiva el precio en el que el contribuyente debió haber enajenado un bien, o debió de haberlo adquirido, deberá probar que las operaciones pactadas fueron a un precio menor que el de mercado, o bien que el costo de adquisición sea mayor que dicho precio de mercado.

Para los efectos antes mencionados la propia Ley señala en el artículo 65 fracción I una de las formas que puede emplear la autoridad fiscal para determinar el precio en que debieron adquirirse o enajenarse los bienes de que se trate, procedimiento que en la práctica resulta problemático, pues se señala que deben considerarse los precios corrientes en el mercado interior o exterior, por lo que al no haber bolsas de mercancías en las que pueda obtenerse la cotización de algún producto determinado a una determinada fecha resulta difícil saber tales precios corrientes. En su defecto, las autoridades fiscales pueden recurrir al avalúo, por lo que primero tendrán que demostrar que para tales bienes no existen precios corrientes en el mercado interior o exterior.

1.3.2. ENAJENACIONES AL COSTO O A MENOS DEL COSTO

Otra causal de determinación presuntiva de ingresos se da cuando los contribuyentes enajenen bienes al costo o menos del costo. La determinación presuntiva no procederá cuando:

1. La venta o la prestación del servicio se hizo a los precios que regían en el mercado a la fecha de la operación.
2. Los bienes habían sufrido algún demérito que justificará la razón de vender al costo o a menos del costo.
3. Hubiere existido alguna circunstancia que justificara la necesidad de haber efectuado la enajenación de esas condiciones.

Por lo que sólo que el contribuyente no estuviera en posibilidad de justificar la operación de enajenación al costo o a menos del costo, la SHCP podrá estimar el precio al cual debió llevarse a cabo la operación.

1.3.3. OPERACIONES DE IMPORTACION Y EXPORTACION

Por último, en la fracción III del artículo 64 de la Ley del ISR, se establece la causal para determinación presuntiva de l precio en el que los contribuyentes adquirieron o enajenaron bienes, cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos en el extranjero.

El procedimiento para estimar el ingreso se establece en el artículo 65 fracción I de la Ley del ISR.

1.4. CAUSALES DE DETERMINACION PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS

El artículo 64-A señala diferentes hipótesis en las cuales la SHCP podrá proceder, para efectos de determinar ingresos presuntivamente, a estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas.

En relación a lo anterior, puede decirse que lo que pretende el Legislador, es que a través de operaciones que no son normales, se pasen utilidades o pérdidas de una empresa a otra con el objeto de regular la situación fiscal de alguna de las empresas involucradas.

En relación a lo anterior se señalan cuatro supuestos:

1.4.1. Por préstamos o descuentos de créditos cedidos directa o indirectamente, cuando la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aun cuando siendo iguales se de algún caso de los previstos en el artículo 64.

1.4.2. Por prestación de servicios, cuando se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares.

1.4.3. Por uso o goce o enajenación de bienes tangibles, cuando la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el periodo de uso o goce, o en el momento de la enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

1.4.4. Por explotación o transmisión de un bien tangible, cuando la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

Lo anterior no será aplicable en el caso de la fusión o escisión de sociedades.

1.5. INGRESOS ESTIMADOS EN EL EXTRANJERO

Por último, en el artículo 67 de la Ley del ISR también se establece como causal para estimar los ingresos de un contribuyente, el hecho de que, teniendo establecimientos ubicados en el extranjero, las autoridades fiscales del país de residencia de dicho establecimiento le estimen ingresos.

Para que las autoridades fiscales estén en posibilidades de aplicar esta causal de presunción de ingresos, sólo tienen que probar que en el extranjero se le estimó un ingreso al contribuyente, y en tal caso dichas autoridades presumirán cierto ese ingreso estimado y le darán efecto fiscal en México.

1.6. PRESUNCIONES JURIS TANTUM PARA COMPROBAR INGRESOS

1.6.1. INTRODUCCION

En los artículos 6o. y 7o. de los transitorios de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1975, se establecieron diversos supuestos de omisión de ingresos por parte de los contribuyentes. A partir del año de 1976 esas disposiciones se implementaron en el Código Fiscal de la Federación, y esas mismas disposiciones, con algunas modificaciones, aparecen ahora en el artículo 59 del Código Fiscal vigente.

La facultad para presumir un ingreso se establece en el primer párrafo del mencionado artículo 59, en los términos que a continuación se expresan:

" Para la comprobación de los ingresos o del valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario..."

En virtud de que las presunciones contenidas en este precepto admiten prueba en contrario, se les denomina también presunciones *juris tantum*, en este caso recae sobre el particular la carga de la prueba para desvirtuar las presunciones legales que este precepto señala a favor de la autoridad.

1.6.2. INFORMACION CONTENIDA EN LA CONTABILIDAD

La primera causal de estimación de ingresos que se contiene en la fracción I del artículo 59 del CFF, dispone lo siguiente:

"I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente."

Se puede considerar que la intención del Legislador al disponer lo anterior fue la de combatir la evasión fiscal en la que incurren algunos contribuyentes que utilizan nombres ficticios o interpósitas personas para celebrar sus propias operaciones, por lo que puede tener en su poder documentación sin su nombre o a nombre de otra persona.

Es importante señalar que para que surja esta causal, es indispensable que las autoridades fiscales puedan demostrar que por lo menos una de esas operaciones o actividades fue realizada por el contribuyente, y en ese momento surgirá a cargo de éste la obligación de establecer la contraprueba de esa presunción.

En relación a lo anterior existe una Tesis de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, misma que se refiere a un artículo del Código anterior, cuyo contenido es igual al del precepto que se comenta, pero se diferencia en que actualmente la autoridad debe demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en la contabilidad, documentación o correspondencia del contribuyente, fue realizada a éste. La tesis se cita a continuación:

" PRUEBA.- CARGA DE LA MISMA EN RELACION A LA INFORMACION CONTENIDA EN LA CONTABILIDAD DEL CAUSANTE.- De conformidad con el artículo 83 fracción VIII, inciso A) del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1977, existe la presunción legal de que la información contenida en los libros, sistemas de contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentra en poder del contribuyente corresponde a operaciones celebradas por él; en consecuencia, hasta que la autoridad demuestre que la citada documentación fue localizada en la negociación visitada para que recaiga sobre el particular la carga de la prueba para destruir esa presunción en los términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos civiles aplicado supletoriamente." ³

1.6.3. INFORMACION CONTENIDA EN SISTEMAS DE CONTABILIDAD

La segunda hipótesis de presunción consiste en que las autoridades fiscales presumirán que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

En este caso también se supone el propósito de eludir ingresos, lo que implica evasión fiscal. Debe comentarse que de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal y el Código de Comercio, los comprobantes se consideran como parte de los sistemas de contabilidad.

³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Junio, 1982, p. 569.

1.6.4. DEPOSITOS EN CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE

Para la comprobación de ingresos las autoridades fiscales presumirán que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos por los que debe pagar contribuciones.

La anterior disposición obedece a que todo contribuyente debe estar en posibilidad de justificar la procedencia de los depósitos que efectúa en sus cuentas bancarias y que no constituyen ingresos. Tal es el caso del efectivo recibido en préstamo por una institución de crédito, y que se deposita en la cuenta bancaria; dicho depósito no se encuentra declarado como ingreso porque representa un préstamo, lo cual se puede justificar con la documentación que se hubiere firmado con la institución de crédito.

Por lo expuesto es imprescindible la necesidad que tiene el contribuyente de aportar las pruebas suficientes y convincentes que desvirtúen esa presunción, ya que la negativa lisa y llana no constituirá contraprueba para que la presunción quede desvirtuada.

Relativas a la situación analizada existen diversas Tesis de la Sala Superior del TFF, que no obstante referirse al Código anterior al actual, continúan siendo aplicables.

"DEPOSITOS EN CUENTAS DEL CONTRIBUYENTE QUE NO CORRESPONDEN A REGISTROS DE SU CONTABILIDAD.- SE PRESUME QUE SON INGRESOS GRAVABLES SI NO SE DESVIRTUA.- Atento al contenido de la fracción VIII, inciso D) del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, los depósitos en cuenta Bancaria del contribuyente que no corresponden a registros de su contabilidad son ingresos gravables y aunque conforme al propio numeral esta presunción admite prueba en contrario, si el causante no presenta pruebas suficientes para desvirtuar totalmente esta presunción, la misma subsiste en la parte en que no se demostró que los depósitos bancarios corresponden a otros conceptos distintos de ingresos." ⁴

⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Septiembre, 1981, p. 344.

"INGRESOS OMITIDOS DETERMINADOS CON BASE EN ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS Y DOCUMENTACION EN PODER DEL CAUSANTE.- ESTE DEBE DESTRUIR LA PRESUNCION LEGAL RESPECTO A QUE CORRESPONDEN A INGRESOS PROPIOS Y A OPERACIONES EN SU NEGOCIO.- En términos del artículo 6 transitorio fracciones I y IV de la Ley de Ingresos de la Federación por el año de 1975 se presume que la información contenida en libros, registros, documentación comprobatoria, correspondencia, etc., en poder del causante se refiere a operaciones celebradas por éste, así como que los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente que no corresponden a sus registros contables son ingresos gravables, por lo que sobre el actor recae la carga de la prueba para acreditar que los ingresos determinados con base en estados de cuenta bancarios y documentación en su poder no son ingresos derivados de las operaciones de su negocio. Por tanto, si a través de una pericial contable y de las documentales que obran en autos acredita que los ingresos omitidos así determinados por la autoridad no derivan de sus operaciones ni modifican su patrimonio pues constituyen ingresos retenidos a terceras personas que posteriormente les reintegra, destruye la presunción legal que tiene la autoridad a su favor, debiéndose entonces declarar nula la liquidación impugnada." ⁵

1.6.5. DEPOSITOS EN CUENTAS BANCARIAS DE GERENTES

Para la estimación de ingresos las autoridades fiscales presumirán que son ingresos de la empresa por los que deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que corresponden a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

Esta presunción se considera justificada, en virtud de que una actuación de esa naturaleza por parte de un contribuyente, hace presumir que existe omisión de ingresos, presunción que podrá ser destruida por el contribuyente con contrapruebas suficientes que permitan determinar que no hay tal omisión de ingresos.

⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Febrero, 1983, p. 498.

Es importante señalar que para que se produzca esta causal de ingresos las autoridades fiscales estarán en la necesidad de demostrar que con dichas cuentas de cheques se efectúan pagos de deudas a cargo de la empresa, o que los depósitos que en la misma se efectúen corresponden a esa empresa, y que no estén registrados en la contabilidad.

Lo anterior en razón de que el que tenga presunción a su favor, en este caso la autoridad fiscal, está obligado a probar los hechos en que se funda dicha presunción.

A continuación se cita una Tesis sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación relativa a esta presunción:

"ESTIMATIVA DE INGRESOS EN BASE A DEPOSITOS CONTENIDOS EN CUENTAS BANCARIAS A NOMBRE DEL ADMINISTRADOR DE LA EMPRESA.- CARGA DE LA PRUEBA.- De conformidad con el artículo 6o. Transitorio, fracción V de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1975, para que pueda operar la presunción de que son ingresos gravables de la empresa los depósitos contenidos en la cuenta de cheques de su Administrador, es necesario que la autoridad demuestre que se efectuaron pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta; o que se depositaron en la misma cantidades que corresponden a la empresa y ésta no las registró en su contabilidad; en consecuencia si la actora niega en forma lisa y llana que los ingresos contenidos en la cuenta bancaria de su administrador sean suyos, corresponde a la autoridad la carga de la prueba a efecto de que procediera la presunción establecida por el citado precepto legal, en los términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente." ⁶

1.6.6. SOBANTES Y FALTANTES DE INVENTARIOS

Una quinta presunción "juris tantum" para la estimación de ingresos por parte de la autoridad fiscal, consiste en la omisión de compras en los registros de contabilidad del

⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Febrero, 1982, p. 116.

contribuyente, o en faltantes de inventario, según se desprende de lo siguiente:

"V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones."

Lo anterior implica que se descubra un faltante de existencias o un sobrante de las mismas.

1. Faltante de Existencias. Si en la contabilidad del contribuyente aparece que en los inventarios debe haber un determinado número de unidades y un recuento físico de ellas arroja un número menor, existe un faltante, y por ello surge la presunción de que esas unidades fueron enajenadas sin que el ingreso respectivo se hubiere registrado en la contabilidad, y corresponderá al contribuyente probar que ese faltante proviene de otras causas, pero no de una omisión de ingresos.

El procedimiento que deben seguir las autoridades fiscales para determinar el ingreso que debe atribuirse al faltante de inventarios es el siguiente:

- a. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales y moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por la utilidad bruta con que opera el contribuyente.
- b. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la adquisición.

El por ciento de la utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la declaración del ISR del contribuyente en el ejercicio de que se trate o de la última que se hubiera presentado para ese efecto, y se determinará dividiendo la utilidad bruta declarada entre costo declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

2. Sobrantes de existencias. En este caso se da la situación de que en la contabilidad se encuentran registradas determinado número de unidades, en tanto que las existencias reales

ascienden a un número mayor. De un primer análisis podría concluirse que se está en presencia de una omisión de compras que pudiera dar lugar a que las autoridades fiscales estimarán un ingreso al contribuyente. Sin embargo, ese supuesto no puede presentarse bajo la causal que se comenta, porque si resultara que ese sobrante de existencias aun estaba en la empresa, y precisamente por eso no pudo determinar el sobrante, no podría entonces suponerse que ese sobrante de inventarios ya se hubiere enajenado, y que por lo tanto el ingreso se hubiere ocultado a las autoridades fiscales. Además, la causal de omisión de registro de compras en la contabilidad esta contemplada en el artículo 60 del CFF, por lo que no podría pensarse que el Legislador estableció la misma causal de omisión de ingresos en dos preceptos diferentes del mismo ordenamiento.

Por lo tanto, en la hipótesis el sobrante de bienes en la empresa, no registrados en la contabilidad, podrían haberse presentado por alguno de las siguientes circunstancias:

a. En pago del adeudo por un tercero. Lo cual supone que se hizo un préstamo a un tercero que sí quedo registrado en la contabilidad. Sin embargo, si éste pagó el adeudo a su cargo con un bien y ese bien existe en la empresa pero no se registró en contabilidad, se estará en presencia de un pago recibido por el contribuyente en especie, que debió haberse valuado conforme a lo dispuesto por el artículo 17 del CFF. En consecuencia, dado que este supuesto admitiría otra solución diversa a la de estimación de ingresos, tampoco encuadra dentro de la hipótesis para la estimación de ingresos.

b. En pago de una venta. Consiste en que los bienes los hubiere recibido el contribuyente como contraprestación de un precio de venta, lo cual implica que el hecho de que existan los bienes en la empresa pero no se encuentren registrados en la contabilidad, sí podría dar lugar al supuesto legal que origina la presunción de ingresos, porque hace suponer que hubo una venta no declarada a las autoridades fiscales. Por lo que este es el supuesto puede originar que se dé en la práctica la causal de estimación de ingresos proveniente de un sobrante de inventarios.

1.6.7. OMISION DE COMPRAS

La omisión en le registro de adquisiciones en la contabilidad del contribuyente origina también que las autoridades fiscales le puedan presumir la existencia de un ingreso, según lo dispone el artículo 60 del CFF.

Lo cual atiende a que si un contribuyente efectuó adquisiciones y omitió registrarlas en la contabilidad, el ocultamiento de esa adquisición lleva a concluir que también se omitió el ingreso. Por lo tanto, queda a cargo del contribuyente demostrar que no se dio esa circunstancia de omisión de ingresos, para el efecto de destruir la presunción legal.

En relación a lo comentado, existe una Tesis de la Sala Superior del TFF, que se refiere a la forma en que las autoridades fiscales pueden comprobar el hecho en el que se funda la presunción:

"DETERMINACION DE INGRESOS POR COMPRAS OMITIDAS.- REQUISITO DE MOTIVACION.- Se cumple con el requisito de motivación en relación a la determinación de ingresos por compras omitidas, cuando la autoridad determina dicha omisión a través de establecer la diferencia entre las compras registradas en libros por el causante y las declaradas en los documentos respectivos, y le da a conocer los elementos que se tomaron en consideración haciéndolo notar así en la resolución que se impugna, máxime si el causante reconoció expresamente que no las registró, por lo que es claro que el contribuyente conoce cuáles fueron las compras omitidas consignadas por la autoridad en la resolución combatida." ⁷

1.6.8. CHEQUES LIBRADOS CONTRA CUENTAS DEL CONTRIBUYENTE

Las autoridades para la estimación de los ingresos presumirán que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

Respecto de lo anterior puede comentarse que efectivamente existe un indicio de que hubo una omisión de ingresos, si el contribuyente utiliza su propia cuenta de cheques para efectuar pagos de operaciones que la contabilidad no reconoció como suyos, sobre todo si tales pagos se efectúan a proveedores o prestadores de servicios con los que el

⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Febrero, 1983, p. 474.

contribuyente tiene alguna relación habitual. Además, en todo caso, sino fuere así existe siempre el recurso de probar la circunstancia que justifique ese proceder del contribuyente, con lo cual se destruirá la presunción de ingresos establecida en el CFF.

1.6.9. SALIDAS SUPERIORES A LAS ENTRADAS

En el caso de que los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia resultante es un ingreso omitido.

Este supuesto es aplicable en el caso de contribuyentes que pagan sus contribuciones conforme al régimen simplificado que regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que supone un flujo de efectivo de entradas y salidas y cuya base gravable es precisamente la diferencia entre esos conceptos. Por lo que se considera que si las salidas son superiores a las entradas existe de por medio un ingreso omitido.

1.6.10. INVENTARIOS Y ACTIVOS EN PODER DEL CONTRIBUYENTE

Existe la presunción legal, en caso de estimación de ingresos por parte de la autoridad fiscal, de que los inventarios de materias primas, productos semideterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos en los que desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes mencionados se valorarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

1.6.11. PRESUNCION DE INGRESOS POR INFORMACION DE TERCEROS

Otra causal que permite a las autoridades fiscales presumir que los contribuyentes obtuvieron un ingreso que no declararon, consiste en suponer, salvo prueba en contrario, que éste realizó operaciones con terceros, cuando la información o documentos que tengan dichos terceros, presenten un indicio de la existencia de esas operaciones. Lo anterior se encuentra previsto en el artículo 62 del CFF, el cual prevé los supuestos siguientes:

- a. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

- b. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.
- c. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.
- d. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Al efecto se requerirá que esa información o documentación de terceros no se haya reflejado en la contabilidad. Además, en todo caso corresponderá a las autoridades fiscales probar los hechos en que se funda la presunción, ya que si no lo hace, bastará que el afectado los niegue lisa y llanamente para que deje de tener trascendencia la causal en la que las autoridades fiscales pretenden fundar la presunción del ingreso.

Asimismo es importante aclarar que la documentación de terceros por sí sola no hará prueba, además de que esa información de terceros debe dársele a conocer al contribuyente, para que éste pueda objetar la validez del contenido del documento. Al respecto hay un criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa:

"ACTA DE AUDITORIA. INFORMACION DE TERCEROS PARA PROBAR INGRESOS DEL CAUSANTE. NECESIDAD DE QUE LA DOCUMENTACION SEA SUFICIENTEMENTE PRECISA.- La información recibida de terceros para probar ingresos del causante no es suficiente, ya que dicha información en todo caso debe ser apoyada por pruebas complementarias que vengan a darle validez. Además, de existir documentos provenientes de terceros es menester que la documentación respectiva se precise con toda claridad, para el efecto de que el causante pueda impugnar los documentos en cuestión, ya que actuando en forma contraria sería dejar en total estado de indefensión al gobernado, toda vez que la resolución que finca el crédito fiscal basándose en una acta de auditoría, para cumplir con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, debe contener actos sumamente claros y precisos que demuestren la procedencia de la conclusión a que se llega." ⁸

⁸ Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México, Tomo IV, p. 97.

1.7. DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL

1.7.1. INTRODUCCION

El Código Fiscal de la Federación en varios de sus preceptos establece causales adicionales que pueden dar lugar a que las autoridades fiscales determinen en forma presuntiva la utilidad fiscal, ya no los ingresos, dicha determinación debe efectuarse a través de aplicar a los ingresos declarados por el contribuyente, el coeficiente de utilidad que en forma estimada, para diferentes giros o actividades ha fijado el Legislador en el artículo 62 de la Ley del ISR:

" La SHCP para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 15% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican: "

En las fracciones siguientes se señalan otros porcentajes según la actividad del contribuyente, en algunos casos inferiores y en otros superiores al porcentaje general que se establece en la mencionada Ley, que es del 15%.

Es preciso señalar que cuando las autoridades fiscales apliquen estos coeficientes de utilidad estimada deben citar el precepto en que se fundan, como lo ha sostenido la Sala Superior del TFF:

"DETERMINACION ESTIMATIVA DE INGRESOS.- FALTA DE CITA DEL PRECEPTO APLICABLE.- Carece de suficiente fundamentación la estimación de ingresos realizada por la autoridad, si en la misma no se cita la disposición legal en que se fundó la autoridad para determinar el coeficiente que consideró aplicable para estimar el porcentaje de ingresos, pues niega al causante la información necesaria para combatirla." ⁹

⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Junio, 1981, p. 39.

1.7.2. CAUSALES QUE DAN ORIGEN A LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL

El artículo 55 del CFF prevé las causales que dan origen a que las autoridades fiscales puedan determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.

Para que las autoridades fiscales estén en posibilidad de determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal, es indispensable que funden debidamente su actuación, lo que implica no sólo que demuestren el hecho en que fundan su presunción, sino que además deben citar en forma expresa el precepto que establezca la presunción. El anterior criterio a sido sostenido en diversas Tesis por la Sala Superior del TFF:

"DETERMINACION ESTIMATIVA.- PARA FUNDARSE DEBIDAMENTE ES PRECISO CITAR LA FRACCION QUE PREVE LA CAUSAL DE ESTIMATIVA EN LA QUE SE CONSIDERA SE COLOCO EL CONTRIBUYENTE.- Si se determinan estimativamente los ingresos gravables de un contribuyente es indispensable, para que la resolución se encuentre debidamente fundada, que no sólo se cite el precepto genérico que señala las diversas causas que pueden dar lugar a la determinación estimativa, sino que es necesario señalar la fracción precisa que contempla la hipótesis en la que se colocó el contribuyente, pues de otra manera no se le da a conocer un elemento indispensable para que pueda defenderse debidamente, a saber: en que se fundó la autoridad para determinar estimativamente los ingresos." ¹⁰

Por otra parte, en virtud de que las presunciones legales sólo pueden estar establecidas en una Ley, las facultades de la autoridad fiscal para determinar en forma presuntiva los ingresos de un contribuyente o la utilidad fiscal de algún ejercicio, no pueden ejercerse en forma arbitraria no en forma discrecional, sino que esas facultades deben ejercerse conforme a los lineamientos que se señalen en la norma de la cual surja la presunción. Por lo anterior es importante citar la Tesis en la cual la Sala Superior del TFF ha sostenido el

¹⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Marzo, 1983, p.598.

criterio mencionado:

"DETERMINACION ESTIMATIVA DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL GRAVABLE DE LOS CONTRIBUYENTES.- ES UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL.- De conformidad con el principio de interpretación y aplicación estricta de la Ley, consagrada en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación de 1967, las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que contengan excepciones a las mismas serán de aplicación estricta, por lo que la SHCP podrá determinar estimativamente el ingreso global de los contribuyentes siempre y cuando haya comprobado legalmente la existencia de una o más de las hipótesis establecidas limitativamente como condición en el artículo 32 de la Ley del ISR. Consecuentemente si la autoridad fiscal no tomó en cuenta en la parte oficiosa del procedimiento los libros de contabilidad de la negociación en su conjunto, oportunamente proporcionados por la actora para su estudio y valoración, debe concluirse que no procedió legalmente a la determinación estimativa del ingreso global gravable de los contribuyentes." "

1.7.2.1. Oponerse al inicio o desarrollo de la visita

El artículo 55 fracción I señala como causal para que las autoridades fiscales determinen en forma presunta la utilidad fiscal del contribuyente, la oposición u obstaculización de éste al inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Esta causal tiene su justificación en el hecho de que si el contribuyente obstaculiza el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal para revisar sus declaraciones, ésta no tiene más camino que el de determinar estimativamente la utilidad fiscal del contribuyente. Esta situación de oposición u obstaculización del contribuyente al ejercicio de la visita domiciliaria por las autoridades fiscales, debe hacerse constar en una acta que al efecto levanten los visitadores, lo cual al constituir un documento público tiene valor probatorio pleno, situación que dificulta al contribuyente la prueba en contrario de que no se opuso o de que no obstaculizó la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

¹¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Junio, 1985, p. 981.

1.7.2.2. OMISION EN LA PRESENTACION DE DECLARACIONES

En la propia fracción I del artículo 55 del CFF se prevé la segunda causal para que las autoridades fiscales procedan a determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente, dicha causal consiste en la omisión en la presentación de la declaración de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

De lo anterior debe concluirse que las declaraciones a que se refiere esta disposición son las del ejercicio, o sea que propiamente se refiere a las declaraciones del impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado e impuesto sobre producción y servicios, fundamentalmente.

Asimismo, el Legislador concedió a los contribuyentes un mes de plazo para que el retraso en la presentación de declaraciones no de lugar a la estimación presuntiva de su utilidad fiscal. Este plazo de un mes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 del CFF, en razón de que no se habla de un mes de calendario, el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que debió presentarse la declaración del ejercicio.

Por último, en relación a esta causal es preciso señalar que consiste en la no presentación de la declaración a las autoridades fiscales, y no en la no exhibición de ésta a las mismas, según criterio fijado por la Sala Superior del TFF en la Tesis que a continuación se cita:

"DETERMINACION ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- ES IMPROCEDENTE SI SE MOTIVA EN LA NO EXHIBICION DE LA DECLARACION PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS VISITADORES.- Tomando en consideración que el artículo 32, fracción I, de la Ley del ISR, vigente durante 1978, establecía la facultad de la SHCP para determinar estimativamente el ingreso global gravable de los causantes del impuesto al ingreso global de las empresas en el supuesto de que omitieran la declaración del pago correspondiente, hasta el momento de inicio de una visita

domiciliaria, es claro concluir que si la omisión imputada al contribuyente consiste únicamente en no haber exhibido a los visitadores copia de la declaración, es improcedente la determinación estimativa antes aludida." ¹²

1.7.2.3. NO PRESENTAR LIBROS DE CONTABILIDAD

La tercera causal que da lugar a la determinación presuntiva de la utilidad fiscal del contribuyente se encuentra establecida en la fracción II del artículo 55 del CFF, la cual consiste en no presentar los libros y registros de contabilidad por el contribuyente. Tal situación impide que la autoridad fiscal pueda revisar si es correcta o no la situación fiscal mostrada por el contribuyente en sus declaraciones, por lo que sólo la autoridad puede determinar de manera presuntiva la utilidad sobre la cual debió de pagarse el ISR.

No obstante lo anterior, en la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, las autoridades fiscales deben tomar en cuenta cualquier otra información que hubieren obtenido o que se desprenda de la documentación a su alcance. Lo anterior se consigna en una Tesis del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

"La no presentación de los libros de contabilidad justifica la calificación estimativa del ingreso gravable de los causantes, pero dicha calificación se entiende no debe ser arbitraria y debe respetar la documentación que exista, de tal manera que las conclusiones que se alcancen en la calificación estimativa estén lógicamente fundadas y sin que las contradigan y desvirtúen elementos que se desprendan de la documentación existente." ¹³

1.7.2.4. NO PRESENTAR DOCUMENTACION COMPROBATORIA

La propia fracción II del artículo 55 señala la cuarta causal de determinación presuntiva

¹² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Junio, 1984, p. 1113

¹³ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 76, Abril 1975, Sexta Parte, Ejecutorias de los Tribunales Colegiados de Circuito, p. 26.

de la utilidad fiscal del contribuyente, misma que consiste en la no presentación de la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Respecto de esta causal, la consecuencia que se produce porque el contribuyente no presentó un porcentaje tan reducido de la documentación comprobatoria de alguno de los conceptos de las declaraciones, resulta excesiva, pues basta que se deje de exhibir ese mínimo porcentaje para que las autoridades fiscales estén en posibilidad de determinar en forma presunta toda la utilidad del ejercicio. Por lo que esta causal puede llegar a considerarse como violatoria del principio de proporcionalidad y equidad que debe observar la relación jurídico-tributaria.

1.7.2.5. OMISION DE INGRESOS O DE COMPRAS

El artículo 55 en su fracción III contiene la quinta causal, misma que se constituye por la omisión de cuatro conceptos:

- a. Las operaciones del contribuyente;
- b. Los ingresos obtenidos;
- c. Las compras efectuadas;
- d. El costo de ventas registrado.

Para que se presente esta causal se requiere que la omisión en la contabilización de estas operaciones sea superior al 3% con respecto al total de esas operaciones.

Esta causal se justifica pues implica una omisión en la contabilización de operaciones, que denota, en principio, un ánimo de evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, se presenta un acto volitivo del contribuyente, o sea una acción reflexiva que por alguna circunstancia lo decidió llevar a cabo la omisión con el objeto de obtener un beneficio.

Para que las autoridades fiscales apliquen estas disposiciones deberán basarse en hechos fehacientes y no en meras apreciaciones o presunciones. Por lo que correrá a cargo de las autoridades fiscales probar los hechos en que la presunción se funda.

1.7.2.6. REGISTRO DE COMPRAS NO REALIZADAS

Una sexta causal que se señala en la propia fracción III del multicitado artículo 55 del CFF, es la de registrar compras, gastos o servicios, que no se hubieren realizado o que no se hubieren recibido.

En este caso, al igual que el punto anterior, existe un ánimo de defraudación fiscal cuando se registran compras que no se hubieren llevado a cabo, o gastos que no se hubieren realizado, razón por la cual esta causal se justifica plenamente.

1.7.2.7. OMISION EN REGISTRO DE EXISTENCIAS

La otra causal consiste en la omisión o alteración en el registro de existencias que deban figura en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

Al igual que en las dos anteriores causales, en esta el origen es el hecho de omitir o alterar las existencias, lo cual denota un ánimo de defraudación fiscal por el contribuyente que lleva a cabo tal omisión u acción.

1.7.2.8. VALUACION DE INVENTARIOS

Una causal más que permite a las autoridades fiscales determinar en forma presunta la utilidad fiscal del contribuyente, se relaciona con el incumplimiento de sus obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleve el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

1.7.2.9. MAQUINAS REGISTRADORAS DE CONTABILIDAD

El uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal, es un sistema de fiscalización que se introduce en el CFF a partir de 1986, mismas que deberán utilizar los contribuyentes con local fijo, para registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general. Las máquinas registradoras se consideran como parte de la contabilidad, y son proporcionadas por la SHCP, teniendo los contribuyentes la obligación de pagar el derecho que establezca la Ley Federal de Derechos, sin que los pagos en cuestión puedan exceder de ocho anualidades por máquina.

La implantación del uso de estas máquinas tuvo como motivo el combatir en forma directa y eficaz la evasión fiscal, ya que por sus características, estas máquinas permitirán conocer el monto exacto de las operaciones efectuadas por el contribuyente, ya que no pueden ser borradas o alteradas las cantidades que registren en forma que pasen desapercibidas, sino que en caso de alteración se daña su mecanismo en forma tal que con la simple observación de ésta, se puede conocer su alteración.

La falta de utilización de estas máquinas registradoras da lugar a la novena causal de estimativa de la utilidad fiscal del contribuyente por parte de las autoridades fiscales.

Respecto de lo anterior, puede decirse que el uso de estas máquinas registradoras no garantiza que se logre evitar la evasión tributaria, pues quien está acostumbrado a evadir el cumplimiento de sus obligaciones mediante el artificio de omitir ingresos, no lo dejará de hacer por el hecho de que ahora exista una máquina registradora, propiedad de la SHCP, pero de cuya operación se encargará el propio contribuyente. En este orden de ideas, es común que el contribuyente evasor no utiliza ningún mecanismo de registro por el que haga pasar las ventas que efectúa; generalmente en estos casos maneja sus operaciones en efectivo, y resulta ser muy cuidadoso para no dejar huella o evidencia alguna de la transacción que no desea declarar al fisco.

1.7.2.10. OTRAS IRREGULARIDADES

Por último, el artículo 55 del CFF establece como causal el que se adviertan otras irregularidades en la contabilidad del contribuyente que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Respecto de esta amplia disposición se cita a continuación una Tesis relacionada de la Sala Superior del TFF:

" ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- ES PROCEDENTE SI SE DEMUESTRA QUE LA CONTABILIDAD TIENE IRREGULARIDADES.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del ISR, es causal de estimativa del ingreso global gravable, entre otras, la existencia de irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del causante; en tal virtud, si la autoridad fiscal considera que en la contabilidad del causante existen irregularidades que imposibilitan el conocimiento de sus operaciones, como son: que parte de la documentación comprobatoria de sus deducciones, además de incompleta, se encuentra a nombre de otra empresa, corresponde al visitado demostrar que tales irregularidades no existen, puesto que de lo contrario se configura la citada causal de estimativa del ingreso global gravable." ¹⁴

1.8. PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA

A efecto de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, deben aplicarse los coeficientes de utilidad gravable que se contiene en el artículo 62 de la Ley del ISR. Sin embargo, dichos coeficientes de utilidad deben aplicarse a los ingresos del contribuyente, y para determinar esos ingresos se han establecido en el CFF, en su artículo 56, los procedimientos a los que puede acudir la autoridad fiscal para alcanzar ese objetivo.

Los procedimientos que puede utilizar la autoridad fiscal para calcular los ingresos brutos del contribuyente y el valor de los actos o actividades sobre los que proceda el pago de contribuciones son indistintamente cualquiera de los siguientes:

- a. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

¹⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Febrero 1982, p. 165.

b. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

c. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

d. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

e. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

En relación al procedimiento relacionado con los "medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase", es importante recordar que estas facultades que se conceden a la autoridad fiscal no son facultades discrecionales, sino que deben sujetarse a reglas que las regulan, por lo que esos medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, deben derivar de lo que se señale en otros preceptos legales.

En este sentido, se puede decir que el artículo 61 del CFF contiene un procedimiento que representa un medio indirecto que permite investigar el monto de los ingresos que puede obtener el contribuyente, al respecto se citará una Tesis de la Sala Superior del TFF:

" ESTIMATIVA DE INGRESOS.- PROCEDE POR LOS MEDIOS INDIRECTOS DE LA INVESTIGACION O DE CUALQUIERA OTRA CLASE.- Si se dan los supuestos previstos por el artículo 32 fracciones II, III inciso a) y IV de la Ley del ISR, es decir, que se omitan ingresos superiores al 3% de los declarados, porque no se presenta la documentación requerida o por existir irregularidades en la contabilidad que imposibilitan el conocimiento de las operaciones del causante, la SHCP, puede determinar estimativamente los ingresos por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, en los términos del primer párrafo del artículo 33 de la Ley del ISR y consecuentemente, dicho precepto permite a la autoridad liquidadora del impuesto utilizar el procedimiento establecido en el artículo 7o. Transitorio fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en el ejercicio de 1975, procedimiento que permite reconstruir las operaciones del causante correspondientes cuando menos a 30 días multiplicándose el promedio diario que resulte por el número de días que

corresponda al periodo de revisión, sin que ello implique que se está aplicando supletoriamente un precepto legal distinto a los que previenen el procedimiento de estimativa de ingresos contenido en la Ley especial, sino que simplemente el artículo 33 párrafo 1o. de la Ley del ISR, faculta a las autoridades a estimar los ingresos pro los medios indirectos de la investigación económica o de cualquiera otra clase." ¹⁵

De igual manera, es preciso señalar que los medios que se utilicen para determinar los ingresos del contribuyente deben tener, desde luego, una relación con la actividad del contribuyente, pues de otra forma se podría estar en presencia del ejercicio arbitrario de una facultad por parte de las autoridades fiscales, en relación con esto se citará una Tesis de la Sala Superior del TFF:

"ESTIMATIVA DE INGRESOS.- LOS HECHOS CONOCIDOS POR LOS MEDIOS INDIRECTOS DEBEN SER CONCATENADOS A FIN DE CONOCER LOS INGRESOS DEL CAUSANTE.- Si bien es cierto que el artículo 33 de la Ley del ISR vigente en 1973, facultaba a la autoridad para estimar los ingresos a través de los medios indirectos de investigación económica y que no establecía una limitación para ese ejercicio, también lo es que dicha facultad no debe ser ejercitada en forma arbitraria, sino que los hechos conocidos deben estar relacionados con las actividades propias de la negociación." ¹⁶

De igual manera se citará otra Tesis en la que se describe claramente que la facultad de estimar ingresos a los contribuyentes que la Ley establece en favor de la autoridad, es una facultad reglada, o sea sujeta a reglas, y que solamente de la Ley pueden emanar tales reglas:

"INVESTIGACION ECONOMICA, MEDIOS INDIRECTOS O DE CUALQUIERA OTRA CLASE DEBEN ESTAR ESPECIFICAMENTE ESTABLECIDOS EN LA LEY.- No obstante que como lo expresa la autoridad en su escrito de contestación, el artículo 33 de la Ley del ISR no

¹⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Marzo-Abril 1980, p. 87.

¹⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Noviembre 1983, p.393.

es limitativa, sino enunciativa, no debe olvidarse que para que las autoridades actúen legalmente, sus actos deben estar claramente previstos en las leyes, y es el caso, que la vaguedad de la redacción de aquel precepto cuando habla genéricamente de "medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase" de ninguna manera debe entenderse que en tal redacción se otorgan facultades omnímodas a favor de los visitadores, para llegar al absurdo jurídico de "inventar" sistemas de determinación estimativa de ingresos. Es decir, esos "medios indirectos de investigación", para ser considerados legales obviamente deben estar clara y precisamente establecidos en alguna Ley fiscal, llámese Ley del ISR, CFF, etc., ya que a esto obliga el artículo 11 del Mencionado Código Tributario Federal, y es el caso, que la selección de 21 artículos de mayor movimiento en un negocio para apoyar una posterior determinación, no está establecida en precepto legal alguno, por lo menos no estaba vigente en el periodo sujeto a revisión.¹⁷

Como anteriormente se mencionó, en el artículo 61 del CFF, se establece uno de los medios indirectos de investigación económica que pueden emplear las autoridades fiscales para determinar los ingresos de los contribuyentes, dicho precepto señala lo siguiente:

"Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

"I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos 30 días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

"II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como

¹⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Septiembre-Octubre 1979, p. 283.

base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante 7 días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de la revisión.

"Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose del impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación del ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del ISR."

Este procedimiento procede exclusivamente cuando no pueda comprobarse el valor de los actos o actividades del contribuyente, según se expresa en el precepto transcrito, lo cual ha sido reiterado por la Sala Superior del TFF:

"ESTIMATIVA DE INGRESOS.- NO PROCEDE CUANDO PUEDEN DETERMINARSE CON LOS ELEMENTOS PROPORCIONADOS A LOS VISITADORES.- Si la autoridad está en posibilidad de determinar los ingresos de un contribuyente por el periodo sujeto a revisión, con los elementos proporcionados a los auditores, tales como libros de contabilidad autorizados, declaraciones, notas de remisión y libros económicos, es improcedente que los calcule estimativamente de acuerdo con la fracción IX inciso A) del artículo 83, del CFF, pues éste sólo es aplicable en el caso de que la autoridad estuviera imposibilitada para conocer los ingresos del sujeto visitado." ¹⁸

Asimismo según se establece en el primer párrafo del artículo 61 del CFF, puede recurrirse a la información de terceros para determinar el valor de los actos o actividades efectuados por el contribuyente, antes de acudir a la determinación del promedio diario de las operaciones a través de una reconstrucción de las mismas.

Respecto a la información de terceros, es importante señalar que dicha información debe estar concatenada con alguna prueba adicional que le dé firmeza, pues de otra manera podría dejarse en estado de indefensión al contribuyente. Lo anterior se ha sido sostenido

¹⁸ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Agosto 1983, p. 48.

por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa con la Tesis que enseguida se cita:

"ACTA DE AUDITORIA. INFORMACION DE TERCEROS PARA PROBAR INGRESOS DEL CAUSANTE. NECESIDAD DE QUE LA DOCUMENTACION SEA SUFICIENTEMENTE PRECISA.- La información recibida de terceros para probar ingresos del causante no es suficiente, ya que dicha información en todo caso debe ser apoyada por pruebas complementarias que vengan a darle validez. Además, de existir documentos provenientes de terceros es menester que la documentación respectiva se precise con toda claridad, para el efecto de que el causante pueda impugnar los documentos en cuestión, ya que actuando en forma contraria sería dejar en total estado de indefensión al gobernado, toda vez que la resolución que finca el crédito fiscal basándose en un acta de auditoría, para cumplir con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, deben contener actos sumamente claros y precisos que demuestren la procedencia de la conclusión a que se llega." ¹⁹

1.9. DETERMINACION PRESUNTIVA EN VISITAS DOMICILIARIAS

La posibilidad de que las autoridades fiscales determinen, según se ha expuesto, de manera presuntiva los ingresos de los contribuyentes tiene su origen en muy diversas causas.

En el caso de que durante el desarrollo de una visita domiciliaria por parte de las autoridades fiscales al contribuyente, se presente alguna de esas causas, en el artículo 58 del CFF se dispone un procedimiento que brinda al contribuyente una última posibilidad de corregir su situación fiscal, con lo cual, en su caso, el contribuyente evitaría que se le efectúe una estimación de ingresos.

El precepto que contiene el referido procedimiento se cita a continuación:

"Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación

¹⁹ Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México, Tomo IV, p. 97.

presuntiva señalada en el artículo 55 de este Código, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autoridades podrán proceder conforme a lo siguiente:

"I. En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará a éste, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código.

"II. Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal de la que proporcionará copia a los visitadores. Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.

"III. Las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. En el primer caso levantarán el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En el caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieren encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado.

"Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

"Lo dispuesto en este artículo no es aplicable cuando se éste en los supuestos de agravantes señalados en el artículo 75 fracción II de este Código."

La disposición contenida en este artículo posibilita que el contribuyente corrija su situación fiscal, cuando con motivo de la práctica de una visita domiciliaria la autoridad hubiere encontrado alguna causal de determinación presuntiva de las consignadas en el artículo 55 del CFF, caso en el cual las autoridades pueden ponerlo en conocimiento del particular visitado, y una vez corregida dicha situación fiscal, queda a juicio de la autoridad el continuar o no con la práctica de la visita.

Este beneficio no podrá ser aplicado cuando el contribuyente hubiere utilizado documentos apócrifos o que contengan operaciones que nunca ocurrieron, o bien cuando se utilicen documentos sin tener derecho a ellos, se utilicen dos o más sistemas de contabilidad o libros sociales con contenido distinto, se destruya total o parcialmente la contabilidad por causas imputables al visitado o bien se microfilmen documentos sin haberse satisfecho los requisitos.

2. LAS ATRIBUCIONES FISCALES DE LA COMISION NACIONAL DEL AGUA EN MATERIA DE DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.

2.1. INTRODUCCION

La Comisión Nacional del Agua que surge como un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, mediante Decreto del Ejecutivo Federal del 13 de enero de 1989, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de enero de 1989, se crea, entre otras razones, con el fin de lograr " que los miembros de la sociedad contribuyan a pagar el costo de los servicios en la proporción en que resulten beneficiados."

En un principio las atribuciones de la Comisión Nacional del Agua en materia fiscal eran muy restringidas y así tenemos que, en materia de determinación presuntiva el artículo 229 de la Ley Federal de Derechos de 1990 disponía en su último párrafo que: " La Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinará el derecho y exigirá su pago con base en la determinación del volumen que efectúe la Comisión Nacional del Agua." De dicho precepto se desprende que la función de este órgano se limitaba a determinar el volumen usado o aprovechado por el contribuyente, fungiendo como auxiliar de la SHCP a la cual se le reservaban las facultades de determinación del crédito y la exigibilidad del pago del mismo.

Posteriormente, mediante Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones legales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991, en los artículos 83-D, 230-A, 236-B y 286-A de la Ley Federal de Derechos, se confieren atribuciones en materia fiscal a la Comisión Nacional del Agua y específicamente en el artículo 83-D se le otorgan las siguientes atribuciones :

- I. Devolver y compensar pagos.
- II. Autorizar el pago de contribuciones a plazo, en parcialidades o diferido.
- III. Proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes.
- IV. Contestar consultas sobre situaciones individuales, reales y concretas.
- V. Dar a conocer criterios de aplicación.
- VI. Requerir la presentación de declaraciones.
- VII. Comprobar el cumplimiento de obligaciones, incluyendo la práctica de visitas domiciliarias y el requerimiento de información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.
- VIII. Determinar contribuciones omitidas mediante la liquidación del crédito a pagar y sus accesorios.
- IX. Imponer y condonar multas.
- X. Notificar los créditos fiscales determinados.
- XI. Los pagos que se deban efectuar conforme a lo señalado en esta Sección, se realizarán mediante declaración que presentarán en las oficinas de la Comisión Nacional del Agua o en las instituciones bancarias que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Es a partir de entonces (1° de enero de 1992) cuando la CNA se consolida como una auténtica autoridad fiscal teniendo atribuciones, tanto de comprobación de cumplimiento del crédito fiscal, como para determinar mediante liquidación el mismo, así como para imponer y condonar multas.

Una vez otorgadas las atribuciones en materia fiscal a la Comisión Nacional del Agua, se hacía necesario especificar los servidores públicos y autoridades administrativas de la misma Comisión que se encargarían de ejercer dichas atribuciones y así, mediante el Acuerdo del Secretario de Agricultura y Recursos Hidráulicos por el que se delega en favor del Titular de la Comisión Nacional del Agua, diversas facultades en materia de recaudación de ingresos derivados del cobro de los derechos, aprovechamientos y

productos, por la prestación de los servicios a cargo de la Comisión, por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de agosto de 1992, se precisa en sus artículos 1º y 2º que corresponderá al Titular de la Comisión, así como a los Titulares de la Subdirección General de Planeación y Finanzas y de la Gerencia de Asuntos Fiscales ejercer tales atribuciones, las cuales coinciden casi en su totalidad con las que se señalan en el artículo 83-D de la Ley Federal de Derechos.

Por otra parte, para tener una mejor visión acerca de la Comisión Nacional del Agua, tanto de su ubicación dentro de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, como de su estructura interna, es decir, respecto a los órganos de la misma Comisión encargados de ejercer las atribuciones que le han sido conferidas en la Ley Federal de Derechos y en el Acuerdo delegatorio de facultades antes referido, es necesario apoyarnos en el Reglamento Interior de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos que, en este sentido, establece en su artículo 2º las unidades administrativas con que dicha Secretaría contará para el despacho de los asuntos que le competen consistiendo las mismas en cinco Subsecretarías, una Oficialía Mayor, una Unidad de Comunicación Social, trece Direcciones Generales, Delegaciones en los Estados y Organos Administrativos Desconcentrados.

En relación a los órganos administrativos desconcentrados de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, el artículo 29 del Reglamento citado señala estos serán:

- 1) Comisión Nacional del Agua.
- 2) Instituto Mexicano de Tecnología del Agua.
- 3) Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.
- 4) Apoyos y Servicios a la Comercialización Agropecuaria.
- 5) Colegio Superior Agropecuario del Estado de Guerrero.

Inmediatamente después, en el artículo 30 del Reglamento que nos ocupa se indican las facultades de la Comisión Nacional del Agua y, siendo más específicos, en el inciso 4) de este precepto se señalan las que tiene en materia de Planeación y Finanzas y en sus fracciones VI a XIII encontramos las atribuciones fiscales de que hemos hablado y que se contemplan en el artículo 83-D de la Ley Federal de Derechos, así como en el Acuerdo Delegatorio de Facultades del que hablamos en su oportunidad.

2.2. INSTRUMENTOS DE FISCALIZACION DE LA COMISION NACIONAL DEL AGUA

2.2.1. INTRODUCCION

La Comisión Nacional del Agua (CNA) como autoridad fiscal tiene a su cargo, entre otras tareas, la de fiscalización, cuyo objetivo fundamental es el de comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos obligados al pago de contribuciones y aprovechamientos establecidos en favor de la propia Comisión y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas mediante la liquidación del crédito a pagar y sus accesorios.

Para llevar a cabo la función de fiscalización la CNA cuenta con diversas facultades en esta materia que la ley le otorga, entre las que se encuentran la de comprobar el cumplimiento de obligaciones, la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como la imposición de las sanciones correspondientes.

La facultad de comprobación de la CNA puede ser realizada a través de diversos instrumentos, que incluyen: el requerimiento de obligaciones, la revisión de declaraciones, el requerimiento de documentación e información para revisión de gabinete y la visita domiciliaria.

2.2.2. LA VISITA DOMICILIARIA EN MATERIA DE DERECHOS DE AGUA

En lo que toca a la visita domiciliaria como instrumento de fiscalización de la CNA para llevar a cabo la comprobación del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales en la materia de su competencia.

Por visitas domiciliarias, también conocidas como visitas de inspección, visitas de verificación, inspecciones o auditorías, debe entenderse el conjunto de actividades permitidas por la ley, que deben llevar a cabo las autoridades fiscales, en este caso la CNA, en el domicilio del contribuyente, revisando papeles, posesiones y otros bienes del sujeto obligado al pago de contribuciones en materia de agua con la finalidad de investigar,

vigilar o comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

En este sentido, la visita domiciliaria implica un acto de molestia, produce una afectación en la esfera jurídica del particular al que se le práctica la visita, para llevarla a cabo se requiere que dicho acto se efectúe en los términos señalados en la ley, acorde al principio de legalidad que rige a toda autoridad.

2.2.2.1. LA ORDEN DE VISITA

La facultad de comprobación de la CNA a través de la visita domiciliaria, constituye todo un procedimiento bien definido por la Ley, en el cual se deben observar las garantías del contribuyente para que los actos de fiscalización de esta Comisión se consideren con plena validez constitucional.

Para llevar a cabo la visita domiciliaria es indispensable la emisión de una orden de visita, misma que debe provenir de autoridad administrativa competente y firmada por el servidor público legalmente facultado para ello, por lo que debe reunir los siguientes requisitos:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que la emite.
- Estar fundada y motivada y expresar el objeto o propósito de la visita.
- Ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a la que vaya dirigida.
- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. Si se requiere visitar otras instalaciones deberá notificarse al visitado.
- El nombre de las personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deben efectuar la visita se notificará al visitado.

En el caso de la CNA, la orden de visita domiciliaria será emitida únicamente por la Dirección General, por la Subdirección General de Planeación y Finanzas y por la Gerencia de Asuntos Fiscales, ostentando la firma autógrafa de su titular, ya que en virtud de lo establecido por los artículos 30, inciso D) del Reglamento Interior de la Secretaría

de Agricultura y Recursos Hidráulicos; 1, fracción II, y 2 del Acuerdo del Secretario de Agricultura y Recursos Hidráulicos por el que delega en favor del Titular de la Comisión Nacional del Agua diversas facultades, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de agosto de 1992, son las personas facultadas para emitirla.

Deberá expresarse el nombre, denominación o razón social del contribuyente al que va dirigida la orden de visita, así como su domicilio fiscal, lo cual significa que la orden no puede dirigirse a un sujeto indeterminado, ni omitirse el lugar o lugares posibles en los que se practicará la visita.

Si en la orden de visita se especifica el domicilio del visitado, la diligencia únicamente deberá constreñirse a ese domicilio. Por lo que para el caso de que la visita quiera practicarse en un lugar diferente al asentado en la orden, será necesario emitirse otra en la que se precise la modificación.

En el caso de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida la orden, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Además de la fundamentación y motivación, la orden debe expresar el objeto o propósito de la visita, esto significa que la visita que se practique no puede ser general y permanente, sino restringida a obligaciones tributarias y períodos determinados.

En el caso de la CNA, la práctica de visitas domiciliarias, en materia fiscal tendrá por objeto la comprobación o verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones en materia de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, por uso o goce de inmuebles y por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de aguas residuales.

Por último, en la orden de visita se mencionará el nombre de la persona o personas que practicarán la diligencia, por lo que el servidor público no mencionado en la orden respectiva debe abstenerse de practicar inspección alguna, pues incurriría en responsabilidad y el acta levantada se consideraría ilegal.

Cabe mencionar, que la autoridad competente que designe a determinado personal para

practicar visitas, igualmente esta en aptitud de sustituir, aumentar o reducir el número de visitadores en cualquier tiempo, debiendo notificar al visitado la circunstancia que se presente.

Asimismo, debe resaltarse que las personas designadas para efectuar la visita, la podrán llevar a cabo conjunta o separadamente.

2.2.2.2. CONSTANCIA DE IDENTIFICACION

Al iniciarse la visita, los visitadores se identificarán con una constancia con fotografía ante el visitado haciéndose constar en el acta que se levante los pormenores del documento que acredite a los visitadores con ese carácter.

Lo anterior tiene como propósito dar a conocer al visitado, cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia de quienes intervengan en la diligencia a fin de proteger al visitado en sus garantías individuales, ya que de la visita practicada, puede derivar una posibilidad de afectación a los intereses jurídicos de aquél. Por lo que mediante la identificación del servidor público que practique la diligencia, se conoce su calidad o características personales, la certeza de que aquél representa a una autoridad fiscal que está legalmente facultada para practicar las diligencias en mención.

De lo anterior se deriva que la identificación del visitador o visitadores, debe hacerse a través de un documento cuyos requisitos indispensables serán los siguientes y que deberán asentarse en el acta:

1. El número de oficio que la contiene,
2. La fecha de expedición,
3. La foto del visitador,
4. El sello oficial de la autoridad que la otorga,
5. Firma del servidor público a favor de quien se otorga la constancia,
6. Nombre de filiación correspondiente en la CNA.
7. Su vigencia,
8. El cargo del servidor público a quien se otorga,
9. La firma de la autoridad competente.

Pues tal ha sido el criterio del Tribunal Fiscal de la Federación al establecer los requisitos que los visitadores deben asentar al consignar en actas su identificación.

De lo expuesto, se desprende la conveniencia de expedir una constancia de identificación a los visitadores con los requisitos anteriormente señalados, para que en un momento dado ello no fuere motivo de declarar ilegal la práctica de la visita.

2.2.2.3. LAS ACTAS DE VISITA (ASPECTOS GENERALES)

De toda visita domiciliaria se levantarán actas de visita, en las que se hará constar de manera circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por lo visitadores, las cuales deberán contener la clase o tipo de las mismas, independientemente de que deben estar perfectamente identificadas con la fecha y folios.

En este sentido existen diversas clases de actas de visita:

- Acta de inicio.
- Parciales.
- Última acta parcial.
- Final.

Los visitadores harán constar detalladamente en el acta que levanten, los hechos u omisiones observados y demás elementos necesarios para constatar si el visitado ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales.

El cumplimiento de este requisito, es con la finalidad de que las autoridades fiscales puedan estar en aptitud legal para dictar las resoluciones que procedan y el visitado de hacer valer sus defensas.

Debe resaltarse que las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal. Además los visitadores deberán abstenerse de hacer cualquier tipo de comentario o valoración de los hechos u omisiones que conozcan con motivo de

la visita.

2.2.2.4. ACTA DE INICIO

Con esta acta comenzará la visita domiciliaria, en la que se asentará de manera circunstanciada, entre otros datos e información, la fecha y hora en que se inicia la visita, el nombre de los visitadores, domicilio fiscal del contribuyente visitado, hora y fecha de la entrega de la orden de visita, el número y la fecha del oficio que la contiene, la autoridad que la emite, el período que comprenderá la revisión fiscal, el nombre del representante legal, su identificación y el acreditamiento de su personalidad, la identificación y acreditamiento de la personalidad de los visitadores, la designación e identificación de los testigos de asistencia, las declaraciones que respecto de la revisión exprese el contribuyente, el requerimiento de información al visitado y su exhibición o no exhibición.

Asimismo deberá contener el número consecutivo de hojas, el número de oficio que contiene la orden de visita, el número de expediente controlado en la Gerencia de Asuntos Fiscales, número consecutivo asignado al acta correspondiente, clase o tipo del acta que se esté levantando, nombre, denominación o razón social del contribuyente, su registro federal de contribuyentes asignado por la SHCP, breve descripción del giro que lleva a cabo, su domicilio fiscal.

Esta acta al igual que las demás deberá ostentar la firma del visitado, de los visitadores y de los testigos de asistencia, asimismo estará foliada en todas sus hojas y señalará que se trata del acta de inicio.

El acta de inicio deberá ser firmada por cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos, en la inteligencia de que se dejará copia del acta la visitado.

En el caso de que el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparezcan a firmar el acta, se nieguen a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se nieguen a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que afecte la validez y valor probatorio de la misma.

En las demás actas que se levanten se observarán las mismas formalidades.

2.2.2.5. ACTAS PARCIALES

Se levantarán actas parciales en las que se harán constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita, entre los que se encuentran la solicitud de información y documentación, la sustitución de personal, la suspensión de la visita y la continuación de ella en nuevo domicilio y el aumento de personal.

También para el caso de que la visita se realice simultáneamente en dos o más lugares se levantarán actas parciales en cada uno de ellos, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual podrá levantarse en cualquiera de dichos lugares.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales.

Por último, también se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

2.2.2.6. ACTA PARCIAL DE SOLICITUD DE INFORMACION Y DOCUMENTACION.

Esta acta parcial, al igual que las demás de esta clase, se refiere a hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, y se levantará en el caso de que durante el desarrollo de la visita al requerirle al contribuyente visitado la exhibición de determinada información y documentación, misma que no fue localizada ni exhibida en el domicilio fiscal del visitado.

Para tal efecto, mediante oficio el propio visitador y en cumplimiento de la orden de visita correspondiente, con fundamento en el artículo 53, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, le requerirá para que dentro del plazo de seis días, contados a partir del día

siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de dicho oficio, exhiba en las oficinas de la CNA la información y documentación que en la propia solicitud se detallarán, apercibiéndolo que de no dar cumplimiento a dicho requerimiento en forma completa, correcta y oportuna, se le impondrá la multa que corresponda en los términos previstos por el Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas, será en el acta parcial de solicitud de información y documentación, en donde se hará constar en forma circunstanciada que para los efectos de la visita domiciliaria que se le está practicando al contribuyente, especificando el número y fecha del oficio, así como la autoridad que lo emitió y que fue recibida por el representante legal, quien cumplió con todos los requisitos formales de identificación, según consta en el acta de inicio, citando la fecha y número de folios que comprendió y haciendo constar el número y fecha del oficio mediante el que se le requirió la presentación de la información y documentación, detallando la misma, se asentará la fecha del escrito de contestación del representante legal del contribuyente visitado y se hará constar de manera circunstanciada la información y documentación que se exhiba y aquella que no presenta o proporciona.

Al final del acta firmarán el representante legal del contribuyente visitado, los visitadores y los testigos de asistencia.

2.2.2.7. ULTIMA ACTA PARCIAL

Se levantará una última acta parcial, en la que se hará mención expresa y se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones observados como resultado de la visita domiciliaria.

En esta acta, al igual que en las demás, deberá contener el número consecutivo de hojas, el tipo o clase de acta, el nombre, denominación o razón social del contribuyente visitado, su registro federal de contribuyentes asignado por la SHCP, giro que tiene la empresa, su domicilio fiscal, hora y fecha en que se inicia el levantamiento de la última acta parcial, nombre de los visitadores.

Asimismo en esta acta se asentará la hora y fecha de la entrega y recepción de la orden de visita, la fecha y número del oficio que contiene la orden, la fecha en que fue notificada,

la fecha de inicio de la visita, la identificación y acreditamiento de personalidad del representante legal y de los visitadores, la designación de los testigos de asistencia, período que comprendió la revisión, el régimen fiscal al que esta afecto el contribuyente visitado, los documentos exhibidos, lo manifestado por el contribuyente durante el desarrollo de la visita, las actas parciales que se levantaron, así como los hechos u omisiones que las autoridades fiscales conozcan en el desarrollo de la visita que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Esta última acta parcial contendrá los siguientes rubros específicos:

- **Régimen Fiscal.** En el que se señalarán los derechos a los que esta afecto el contribuyente a títulos determinados: 1.- Derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, 2.- Derechos por uso o goce de inmuebles y 3.- Derechos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales.

- **Avisos.** En el que se harán constar los avisos que el contribuyente exhibió, señalando el formato y el lugar y fecha de presentación, entre los que se encuentran: 1.- solicitud de inscripción al RFC de la SHCP, 2.- de cambio de domicilio, 3.- de inscripción al Registro Público de derechos de agua.

- **Fecha de inicio de operaciones.** Según constancia de solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes recibida en la oficina correspondiente de la SHCP.

- **Giro.** Se señalará el manifestado según aviso de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

- **Hechos.** Se expresarán el rubro o rubros de derechos al que está sujeto el contribuyente visitado, el período que comprendió la revisión, así como los datos que se desprendan de los comprobantes de sus pagos provisionales y de sus declaraciones anuales.

- **Resultados de la Visita.** Se expresarán los resultados obtenidos de la revisión por rubro de los derechos al que está sujeto el contribuyente visitado, el período que comprendió la revisión, derivados de los comprobantes de sus pagos provisionales y de sus declaraciones anuales.

También se enlistarán las actas parciales levantadas durante el desarrollo de la visita practicada al contribuyente, señalando la clase, la fecha en que se levantó y los números

de los folios que comprenden cada una de las actas levantadas durante la visita.

Por último, y después de dar lectura a la última acta parcial, se llevará a cabo el cierre del acta estableciendo la hora y fecha en que se da por terminada la diligencia, levantándose en original y número de copias necesarias, haciendo entrega de una copia legible al representante legal del contribuyente visitado y firmando todos los que en ella intervinieron al final del acta, al margen y al calce de todos y cada uno de sus folios.

2.2.2.8. ACTA FINAL

El acta final se levantará después de que hayan transcurrido cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar la documentación e información que desvirtúe los hechos u omisiones asentados en las actas.

En el acta final se expresará, además de lo señalado para la última acta parcial, y se hará constar en forma circunstanciada si el contribuyente durante el plazo que transcurrió desde el cierre de la última acta parcial y el levantamiento del acta final, si presentó o no documentos de aclaración y pruebas tendientes a desvirtuar las observaciones realizadas y consignadas en la última acta parcial, asentando la fecha en que ésta fue levantada, así como, en su caso, si la documentación e información aportada por el contribuyente visitado desvirtúan o no los hechos consignados en la última acta parcial.

También se hace constar en esta acta final que al cierre de la última acta parcial fue entregado al contribuyente, a través de su representante legal, un juego de copias totalmente legibles de todas las actas parciales que se levantaron durante el desarrollo de la visita, asentándose que las mismas forman parte integrante del acta final y haciendo una relación de las mismas señalando clase, fecha de levantamiento y los números de folios que comprende cada una de las actas.

Por último, y después de dar lectura al acta final, el visitador explicará brevemente el contenido y alcance del documento, asentándose en forma exacta del cierre y la fecha en que se da por terminada la diligencia, levantándose en original y número de copias necesarias, haciendo entrega de una copia legible al representante legal del contribuyente visitado y firmando todos los que en ella intervinieron al final del acta, al margen y al

calce de todos y cada uno de sus folios.

2.2.2.9. DESARROLLO DE LA VISITA

La autoridad fiscal, los visitados, responsables solidarios y terceros, deberán observar lo siguiente:

1. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden.
2. Si al presentarse los visitadores al lugar donde debe practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hiciera, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Cuando el contribuyente presente aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado lo conserve, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, tales hechos deberán hacerse constar en el acta que se levante.

3. Al inicio de la visita, los visitadores que intervengan deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia.

4. En la visita intervendrán dos testigos propuestos por el visitado y en su ausencia o negativa, los designará la autoridad que la practique, esta situación deberá asentarse en el acta en forma circunstanciada que los auditores pidieron al visitado o su representante que designará a los dos testigos y, en su caso, que se negó a ello y por lo tanto que los visitadores procedieron a señalarlos. Igual tratamiento se seguirá cuando los testigos designados no aceptan servir como tales.

Cabe aclarar, que los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esta llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia, o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo. Ante tal circunstancia, la designación de los nuevos testigos se hará conforme al procedimiento mencionado anteriormente.

5. Las diligencias se practicarán en días y horas hábiles, sin embargo, cuando el caso lo amerite, las autoridades fiscales pueden habilitar horas y días inhábiles para la práctica de actuaciones determinadas, circunstancia que implica necesariamente un acuerdo por escrito.

La visita se efectuará en presencia del visitado o persona autorizada, ya por mandato constitucional, las visitas domiciliarias en materia tributaria se entenderán con el destinatario de la orden, el propietario o encargado del establecimiento.

6. El visitado esta obligado a permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la información y documentación que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales objeto de la revisión.

2.2.2.10. REGLAS PARA LA VISITA DOMICILIARIA.

La visita deberá efectuarse conforme a las reglas siguientes:

1. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores.
2. Se levantarán actas parciales en las que se harán constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita.
3. Se levantará una última acta parcial, en la que se hará mención expresa de los hechos u omisiones conocidos durante el desarrollo de la visita.
4. Después de 15 días de levantada la última acta parcial, durante los cuáles el contribuyente podrá presentar la documentación e información que desvirtúen los hechos u omisiones, se elaborará el acta final de auditoría.
5. Las actas parciales forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente en el acta final.

6. Podrán levantarse actas en las oficinas de las autoridades fiscales, cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado, caso en el cual deberá hacerse del conocimiento de la persona con quien se entienda la diligencia.

3. DETERMINACION PRESUNTIVA DE DERECHOS EN MATERIA DE AGUAS NACIONALES POR LA C.N.A.

Como hemos visto el sistema de determinación del crédito fiscal en el derecho tributario mexicano se caracteriza por el procedimiento a cargo del sujeto pasivo, según se prevé en el párrafo tercero del artículo 6º del CFF vigente. Pero sin olvidar que en la segunda parte de dicho párrafo se deja abierta la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo dicha determinación cuando dice " Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación,..." , por lo que, como también ya habíamos señalado, la intervención del Fisco se realizará por excepción, que en la práctica es el procedimiento de determinación más común.

En este sentido, la actuación de la Comisión Nacional del Agua para determinar los derechos en materia de aguas nacionales es coherente con el sistema previsto en el CFF y así tenemos que en el artículo 228 de Ley Federal de Derechos se enumeran los casos en que procederá la determinación presuntiva del volumen del agua usada o aprovechada por el contribuyente, en los términos siguientes:

" ARTICULO 228.- Procederá la determinación presuntiva del volumen del agua, en los siguientes casos:

- I.- No se tenga instalado el aparato de medición;
- II.- No funcione el medidor y no se haya informado dentro del plazo que se establece en el artículo 225 de esta Ley o habiendo informado no se hubiera reparado dentro del trimestre siguiente.
- III.- Estén rotos los sellos del medidor o se haya alterado su funcionamiento;
- IV.- El contribuyente no efectúe el pago del derecho en los términos del artículo 226 de esta Ley.

V.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de verificación y medición o no presenten la información o documentación que le solicite la Comisión Nacional del Agua.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar."

En cuanto al primer caso, el artículo 225 de la misma Ley dispone la obligación del contribuyente de este derecho de instalar en lugares visibles los aparatos de medición de las aguas que use o aproveche, por lo que debemos destacar que tales aparatos deben ser instalados en lugares visibles.

Respecto al segundo supuesto, el plazo para informar de la descompostura del medidor que utilice el contribuyente vencerá el mismo día en que venza el trimestre dentro del cual se tuviere el conocimiento de la descompostura, tal y como lo dispone el artículo 225 del mismo ordenamiento legal.

En relación a la causal prevista en la tercera fracción del artículo 228 de la Ley que nos ocupa, los sellos a que se refiere dicha fracción son los mismos que se prevén en el artículo 225 del mismo cuerpo legal, es decir, los " sellos oficiales de la Comisión Nacional del Agua,..."

Por lo que hace a la hipótesis jurídica contemplada en la fracción IV citada con antelación, esta nos remite al artículo 226 de la misma Ley Federal de Derechos en el cual se indican la forma y términos en que el contribuyente deberá calcular y cubrir sus derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales. En términos generales, dicho precepto dispone que el usuario o contribuyente calculará el derecho sobre agua por ejercicios y efectuará pagos provisionales trimestrales, asimismo deberá presentar su declaración por el derecho del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo, así como una declaración por cada uno de los aprovechamientos con que cuente.

Finalmente, por lo que toca a la causal contemplada en la fracción V del artículo analizado, esta se relaciona con la fracción VII del artículo 83-D de la misma Ley Federal de Derechos que dispone la atribución de la Comisión Nacional del Agua para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros

con ellos relacionados, así como para practicar visitas domiciliarias y requerir información a los mismos, por lo que el oponerse al ejercicio de estas atribuciones dará lugar a la determinación presuntiva a cargo de la autoridad competente.

3.1. ELEMENTOS BASE PARA LLEVAR A CABO ESTE TIPO DE DETERMINACION.

El artículo 56 del CFF señala los procedimientos que indistintamente podrán seguir las autoridades fiscales en la determinación presuntiva para el cálculo de los ingresos brutos, del valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones a cargo de los causantes de las mismas, los procedimientos señalados son los siguientes:

" I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase."

En este mismo sentido, el artículo 229 de la Ley Federal de Derechos vigente establece otros procedimientos o elementos base para el cálculo del Derecho sobre agua en los casos en que proceda la determinación presuntiva del mismo, por lo que la Comisión Nacional del Agua, como autoridad fiscal, además de poder emplear los procedimientos establecidos en el CFF podrá valerse de los siguientes elementos:

" I. El volumen que señale el título de asignación, concesión, autorización o permiso.

II. Los volúmenes que señale su aparato de medición o que se desprendan de alguna de las declaraciones trimestrales o anuales presentadas del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. Calculando la cantidad de agua que el contribuyente pudo obtener durante el período para el cual se efectúe la determinación, de acuerdo a las características de sus instalaciones, debiéndose tomar en cuenta entre otros los siguientes elementos:

- a).- Energía eléctrica consumida por cada pozo o aprovechamiento.
- b).- Potencia del equipo de bombeo.
- c).- Altura o desnivel entre el nivel dinámico del agua y el punto de descarga.
- d).- Pérdida por fricción.
- e).- Coeficiente de eficiencia del equipo de bombeo.

IV. Otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier clase.

VI. El volumen que señale el Registro Nacional correspondiente o cualquier otra información proporcionada por el contribuyente a la autoridad respectiva."

De lo anterior se desprende que los medios con que cuenta la Comisión Nacional del Agua para determinar presuntivamente el derecho sobre agua a cargo de los contribuyentes son variados y van desde información proporcionada por el propio contribuyente, hasta los datos obtenidos a través de terceros con ellos relacionados, así como la recibida de otras autoridades fiscales.

3.2. LA ACTUALIZACION DE ESTE TIPO DE DERECHOS.

Los artículos 17-A y 21 del CFF disponen que el monto de las contribuciones deberá actualizarse, por lo que ambos preceptos son aplicables al monto de los derechos causados por uso o aprovechamiento de aguas nacionales en los términos siguientes:

" Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo al Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes."

Del precepto legal anterior se desprende que al monto de las contribuciones deberá aplicarse el factor de actualización que se obtendrá de la división de los índices que se especifican en dicho precepto legal, en tal virtud tenemos que remitirnos al artículo 20 del mismo Código que establece que corresponderá al Banco de México el cálculo del índice nacional de precios al consumidor con el fin de facilitar la aplicación de las leyes fiscales que establezcan la aplicación de dicho índice para la determinación de las contribuciones y sus accesorios.

Es conveniente señalar que la actualización de los derechos en materia de agua obedece, no tanto al incumplimiento de pago por parte del contribuyente, sino a fenómenos meramente económicos como lo son los cambios de precios en el país, tal y como lo señala el propio artículo 17-A del CFF. En este sentido, y para el caso concreto de la determinación presuntiva de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, la Comisión Nacional del Agua en el ejercicio de sus facultades de comprobación llegará a lo que en la práctica se llama la determinación histórica de los derechos omitidos por el contribuyente, así como de sus accesorios (multas, recargos, etc...), debiendo aplicar a dicho monto histórico el factor de actualización que ordena el citado artículo 20 de CFF.

Finalmente debemos anotar que tanto el monto de las contribuciones, como sus accesorios continuarán actualizándose por el simple transcurso del tiempo y hasta el momento de su pago y la prohibición a las autoridades fiscales de liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones según se prevé en los artículos 17-A y 21 párrafo último del CFF, respectivamente.

3.3. EL CALCULO DE LOS RECARGOS EN ESTOS DERECHOS.

Tanto la doctrina nacional, como la extranjera se encuentran divididas al considerar la naturaleza jurídica de los recargos, y así tenemos que " la doctrina mexicana se ha dividido en cuanto a la concepción de los recargos como sanciones o como intereses moratorios. ²⁰

El Código Fiscal de la Federación vigente en el párrafo primero de su artículo 21 les da la calidad de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.

Nosotros consideramos que los recargos pueden considerarse tanto como una sanción, como una indemnización al fisco, en el primer caso por su origen, ya que se generan por la falta de pago oportuno de las contribuciones omitidas, y en el segundo caso, podemos considerarlas también como una indemnización al fisco en cuanto a el objeto o fin que persiguen como es el de restablecer el equilibrio de la Hacienda pública perturbado por la omisión citada.

En este sentido y para los efectos del tema que nos ocupa, bastenos tener presente que los recargos constituyen una carga accesoria al monto de las contribuciones adeudadas por el contribuyente y cuya determinación se realiza por parte de la autoridad fiscal siguiendo el procedimiento previsto en la segunda parte del párrafo primero del artículo 21 del CFF en los términos siguientes:

"... Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión."

En base a lo anterior, el calculo de los recargos en el caso de los derechos por uso y aprovechamiento de aguas nacionales se hará aplicando la tasa que se señala en el párrafo anterior al monto de las contribuciones actualizadas, dicha tasa se incrementará

²⁰ Sergio Francisco de la Garza, Op. cit., p. 912.

mensualmente en un 50% tomando como base la tasa que, en este caso, mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Debemos señalar también que, los recargos se seguirán causando por el solo transcurso del tiempo, tal y como se indica en el párrafo quinto del propio artículo 21 del Código citado que a la letra dice:

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

Por último, al igual que lo hicimos en el punto anterior, debemos destacar que en ningún caso las autoridades fiscales podrán perdonar o eximir al contribuyente del pago de los recargos, en virtud de lo previsto en el último párrafo del artículo que hemos analizado.

3.4. LA IMPOSICION DE MULTAS EN LA DETERMINACION DE DERECHOS EN ESTA MATERIA.

La materia a que se refiere este apartado es la de los derechos por uso y aprovechamiento de aguas nacionales que, como toda contribución omitida, genera la aplicación de multas que vamos a desarrollar a continuación.

En primer lugar, el fundamento constitucional para la aplicación de multas a cargo de la Autoridad Administrativa, a primera vista, lo encontramos en el artículo 21 de nuestra Carta Magna vigente, que en la segunda parte de su primer párrafo establece:

" Compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas. Pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiere impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas."

Sin embargo, este no puede considerarse el fundamento para la aplicación de las multas a cargo de la autoridad administrativa fiscal, ya que la autoridad a que se refiere el precepto

constitucional antes referido es a la del Ayuntamiento que expida dicho reglamento de policía y buen gobierno.

En realidad el fundamento Constitucional del que deriva la facultad del Poder Administrativo para imponer sanciones por incumplimiento de las normas fiscales sustantivas lo encontramos en el artículo 73 fracción XXX de nuestra Ley Fundamental, que dispone lo siguiente:

" ARTICULO 73. El Congreso tiene facultad:

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

Aunque se trata de una facultad propia del Poder Legislativo en esta fracción se dejan entrever las facultades de Poder Ejecutivo o Administrativo a través de las Leyes expedidas por el Congreso de la Unión que le permitan hacer efectivas las facultades conferidas en la propia Constitución al Titular de la Administración Pública Federal, además de que este último es el encargado de ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión en los términos de la fracción I del artículo 89 constitucional.

En cuanto al concepto de multa tenemos que, etimológicamente " significa multiplicación y denota un aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las ordenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día por día, a fin de romper la resistencia del multado"²¹

Según el criterio de la 6a. sala del Tribunal Fiscal de la Federación " la multa es una sanción económica de carácter personal, que se impone por actos u omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias".

²¹ Margarita Lomelí Cerezo, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México, 1979, pp. 197-198.

Respecto a la definición legal de las multas el CFF no nos da un concepto de las mismas, simplemente señala en su artículo 70 que estas se aplicarán " por infracciones a las disposiciones fiscales."

Por otra parte, es importante distinguir los diferentes sistemas que aparecen en el CFF para determinar la cuantía de las multas a aplicar, encontrando los siguientes:

3.4.1. SISTEMA DE APLICACION DE MULTAS FIJAS.

Este sistema lo encontramos en el artículo 76 del Código citado vigente que señala:

" Cuando la omisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió;

II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas actualizadas, en los demás casos."

En estas dos fracciones vemos que el calculo de la multa se hará en base a porcentajes tomados sobre las contribuciones omitidas actualizadas, por lo que la autoridad fiscal deberá actualizar las contribuciones omitidas previamente a la aplicación de las multas.

3.4.2. SISTEMA DE AUMENTO O DISMINUCION DE LAS MULTAS FIJAS.

Este sistema lo encontramos contemplado en el artículo 77 del propio CFF que establece lo siguiente:

" En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I. Se aumentarán:

a) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

b) En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se de alguno de los agravantes señalado en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c) En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código."

En esta fracción primera, que en sus tres incisos habla de los casos en que se aumentarán las multas, debemos observar que el aumento se hará sobre el monto de las contribuciones omitidas, por otra parte la fracción II de este mismo artículo establece lo siguiente:

" II. Se disminuirán:

a) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto de dictamen, o del beneficio indebido, si el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción. No se aplicará lo dispuesto en este inciso cuando exista alguno de los agravantes señalados en la fracción segunda del artículo 75 de este Código.

b) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

De esta segunda fracción podemos decir que, en la práctica, el caso de disminución de

multa en que se apoya con frecuencia la Comisión Nacional del Agua es el previsto en el inciso b) del artículo que nos ocupa, así al emitir sus resoluciones liquidatorias en materia de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales en el capítulo de multas dicha Comisión hace saber al contribuyente la existencia de este beneficio en su favor en caso de que el mismo cubra el adeudo determinado y sus accesorios dentro de los cuarenta y cinco días que se señalan en dicho inciso.

3.4.3. ESTABLECIMIENTO DE UN MINIMO Y UN MAXIMO POR PARTE DE LA AUTORIDAD SANCIONADORA

El caso típico de este sistema de aplicación de multas lo encontramos en el artículo 84 del CFF que se refiere a las multas por infracciones relacionadas con la contabilidad que debe de llevar el contribuyente en términos del artículo 83 del mismo Código y así señala, por citar un ejemplo, como sigue:

" Art. 84. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

I. De \$140,000.00 a \$1'400,000.00 a la comprendida en la fracción I."

Desde luego que se refiere a la fracción I del artículo 83 referente a la infracción por no llevar libros de contabilidad.

3.4.4. APLICACION DE LA MULTA QUE RESULTE MAYOR DE ENTRE DOS REFERENCIAS

Este sistema de aplicación de multas lo encontramos previsto en el artículo 82 del CFF con relación al artículo 81 del mismo cuerpo legal, refiriéndose aquel a las multas por incumplimiento de obligaciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones e informes, estableciendo lo siguiente:

" Art. 82 A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

I. Para la señalada en la fracción I:

a) Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$50,000.00 o el 10% de las contribuciones declaradas en su caso..."

Debemos señalar que la autoridad sancionadora en materia de Derechos sobre agua (CNA) deberá ajustarse a estos sistemas de aplicación de multas, cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales previstas en el Capítulo I, del Título IV del CFF.

No debemos pasar por alto lo relativo a la actualización de las multas, mismas que se actualizarán en los términos previstos por el artículo 70 del CFF.

Finalmente, es importante destacar que existe la posibilidad de que las multas por infracción a las disposiciones fiscales sean condonadas o perdonadas, confiriéndose, en el artículo 74 del multicitado Código, dicha facultad de condonación a la SHCP. Esta misma atribución la encontramos prevista en el artículo 83-D, fracción IX de la Ley Federal de Derechos vigente, la cual se reserva en favor de la CNA tratándose de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

3.5. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PRESTACION DEL SERVICIO POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES

3.5.1. INTRODUCCION

El impuesto al valor agregado es una modalidad de imposición a las ventas, el cual afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes, en virtud de que el impuesto al valor agregado grava aparentemente el ingreso del empresario con giro industrial, comercial, así como de aquellos que no tengan actividades empresariales, cuando realmente lo que grava es el gasto del consumidor y a partir de noviembre de 1991, las percepciones que por contribuciones recaude la Comisión Nacional del Agua.

En el impuesto al valor agregado se da una situación beneficiaria de las actividades mercantiles, pues el contribuyente del mismo jamás soportará su incidencia ya que del total del impuesto que se traslada al comprador, él que se quedará con el importe de lo

que a su vez a él se le trasladó cuando fue comprador, por lo que sólo enterará la diferencia salvo que se convierta en consumidor final.

Por lo tanto, no obstante que la tasa se aplica sobre el total de la operación, el contribuyente sólo entera lo que corresponde al valor que él agregó y lo que corresponde al valor existente, que le fue trasladado por su proveedor o proveedores, queda en manos del propio contribuyente.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor en México el 1o. de enero de 1980, sustituyendo este gravamen al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, en virtud de las deficiencias que este último presentaba por la complejidad en los procesos de producción y distribución.

3.5.2. CONCEPTO DEL IVA

El valor agregado es el aumento de valor que sufren los bienes y servicios en el proceso de producción y comercialización por el trabajo invertido en ellos (concepto económico), y que este aumento se cuantifica con la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta (concepto fiscal):

"El valor en su concepción económica es la integración de bienes y servicios que son objeto de procesos subsecuentes que alteran el estado original de los mismos, con el de incorporar las utilidades inherentes a un producto final substancialmente diferente. En la cuantificación de estas utilidades incorporadas (valor agregado) se da una relación monetaria (precios) y que generalmente se refleja en el costo de producción".²²

"El concepto de valor agregado para fines fiscales es la diferencia existente entre los ingresos brutos totales por la venta de bienes y servicios en el proceso de producción y distribución, y el costo de las compras realizadas en la etapa precedente".²³

²² Cesare Cosciani, *El Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 39.

²³ Emilio Margain Manautou, *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 7.

Por lo tanto, en el impuesto al valor agregado lo que se pretende gravar es el aumento de valor que tienen los artículos, en virtud del trabajo que les es añadido en las etapas por las que atraviesan, desde su elaboración hasta su consumo. Así la carga fiscal es igual al valor de cambio generado entre el momento de su producción y el de su venta final al consumidor, que se expresa por la diferencia del precio.

El Maestro Matiello Canales afirma que: "El impuesto al valor agregado no es otra cosa que un avance de técnica fiscal que consiste en utilizar un impuesto único sobre el consumo en la forma más cómoda posible y ésta es a pagos fraccionados, repartiéndose el tributo entre todas las empresas que participan en cualquier fase y a cualquier título en la producción o en el comercio de bienes." ²⁴

Por su parte, José Proto Laguzzi, expresa que: "El impuesto al valor agregado consiste en que el gravamen que se aplica respecto de cada operación o etapa de transferencia de bienes y servicios efectuadas entre fabricantes, mayoristas y minoristas, pero con la particularidad de que el impuesto en definitiva sólo grava la diferencia o el mayor valor agregado en cada operación, quedando al margen de la aplicación de tributo aquella parte de valor que ya ha pagado el impuesto en la o las etapas u operaciones anteriores." ²⁵

De las anteriores definiciones se pueden sustraer los elementos siguientes:

- a) Es un impuesto cuyo pago esta fraccionado de acuerdo al número de etapas por las que pasa el bien o servicio en el proceso de producción o comercialización.
- b) Se causa sólo sobre el aumento de valor que tiene en cada etapa del citado proceso.
- c) Se grava una sola vez el bien, aún cuando el entero del impuesto al fisco lo hagan parcialmente cada uno de los contribuyentes.
- d) El consumidor final es el que soporta la totalidad del impuesto.

²⁴ Cesare Cosciani, Op. cit., p. 42.

²⁵ Aspectos Técnicos del Impuesto al Valor Agregado, Dirección General de Ingresos SHCP, México, 1975, p. 1.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado es un gravamen único de etapa múltiple sobre el aumento de valor que experimentan los bienes y servicios durante su producción y comercialización, el que se paga en cada etapa únicamente por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, soportando el consumidor final la totalidad del impuesto.

3.5.3. PRINCIPIOS GENERALES DEL IVA

3.5.3.1. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

En México, el impuesto al valor agregado grava en principio toda transferencia de bienes y prestación de servicios, no importando su naturaleza civil o mercantil; si se realiza accidental o habitualmente, pues en cualquiera de estos casos se causará el impuesto, salvo los que el legislador expresamente haya declarado exentos.

Pero sobre todo es un impuesto general al consumo, porque son los consumidores quienes, normalmente, soportan la carga fiscal, ya que éstos son los que cubren el importe total del impuesto.

3.5.3.2. IMPUESTO INDIRECTO

El impuesto al valor agregado es indirecto por las razones que a continuación se sintetizan:

a) Se grava por repercusión, las calidades de sujeto del impuesto (contribuyente) y sujeto pagador son distintas. Esta repercusión se lleva a cabo en tres etapas:

- La percusión, en la que el impuesto recae sobre el sujeto pasivo.
- La traslación, consiste en pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.
- La incidencia, es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga. (Criterio de incidencia)

b) Se gravan hechos aislados o accidentales, por lo que resulta difícil que el fisco lleve a cabo un padrón de contribuyentes de este impuesto. (Criterio de la administración).

c) Recae sobre manifestaciones que hacen presumir la riqueza, pero no grava la riqueza en sí misma. (Criterio de la capacidad contributiva).

3.5.3.3. IMPUESTO NO ACUMULATIVO

El impuesto al valor agregado en México, se aplica a los bienes y servicios de una manera proporcional al precio de los mismos, cualquiera que haya sido el número de etapas ocurridas durante el proceso de su elaboración y distribución.

En cada etapa de ese proceso, el impuesto calculado sobre el precio del bien o del servicio con la tasa que le sea aplicable, es exigible previa deducción del monto del impuesto al valor agregado que afectó los distintos elementos que pueden concurrir a la formación del precio. (traslación).

Los efectos no acumulativos se dan porque el objeto de la imposición no es el valor total, sino el mayor valor (agregado o añadido) que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución.

Se denomina no acumulativo porque al impuesto que se causa por la venta, habrá que deducirle el impuesto pagado en la compra en la etapa anterior, continuándose con este proceso hasta el precio final al consumidor, quien pagará el monto total del impuesto.

3.5.3.4. DE CARACTER GENERAL

El impuesto al valor agregado en México es de carácter general, puesto que grava todos los bienes y servicios a excepción de los que expresamente señala la Ley como exentos.

Este gravamiento abarca todo el círculo económico, es decir, desde la etapa primaria, que sería la producción, hasta la fase de distribución al detalle.

3.5.3.5. GRAVA TODAS LAS ETAPAS

El impuesto al valor agregado en México, grava todas las etapas (plurifásico), porque es satisfecho por todas las personas que, de alguna manera y a cualquier título, intervienen en el proceso de producción o distribución, causándose el impuesto cada vez que se proporciona un bien o servicio en la medida en que se le haya agregado o añadido valor, quedando el impuesto separado del precio.

3.5.3.6. LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO

El impuesto al valor agregado es neutral a los circuitos económicos, es decir, se asimila y sigue el mismo curso que el proceso de producción y distribución de los bienes de consumo, en que cada sector de la producción o el comercio debe afrontar el pago del impuesto correspondiente a la proporción de valor agregado por cada cual, como resultado de que el gravamen se aplique en todas las etapas.

La neutralidad de este impuesto proviene fundamentalmente de su mecanismo de tasación-deducción, por lo que cualquiera que sea el número de etapas que atraviese el bien o servicio, el impuesto a pagar por el consumidor será siempre idéntico cuando el precio sea igual.

3.5.4. ELEMENTOS ESENCIALES

3.5.4.1. SUJETO

En la relación jurídico-tributaria existen un sujeto activo y un sujeto pasivo; el primero a quien se confiere soberanía financiera directa, es el Estado, quien tendrá el derecho de exigir el pago del tributo; el pasivo, es la persona que esta obligada a pagar dicho tributo.

El sujeto activo proviene de la potestad financiera, que constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado.

En el Derecho Positivo Mexicano lo son la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios.

En el caso de los impuestos federales, como el relativo al valor agregado, sólo la Federación es sujeto activo por disposición legal, es decir, tiene facultades de determinación tributaria por virtud de la propia ley impositiva; mientras que las Entidades Federativas y los Municipios la adquieren por delegación expresa que se contiene en los Convenios de Coordinación existentes.

En relación al sujeto pasivo, éste es la persona que debe cubrir la deuda tributaria, así, según criterio del Tribunal Fiscal de la Federación, "el sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél." ²⁶

Por lo tanto, debe distinguirse el sujeto pasivo del impuesto del sujeto pasivo pagador del impuesto, "éste es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago." ²⁷

La anterior situación se da en los impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, en los que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, por lo que las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto sabiendo que este trasladará el impuesto al pagador.

En estos impuestos el sujeto obligado legalmente a pagar el impuesto, lo traslada a un tercero, llamado sujeto pagador, quien es quien realmente lo paga.

²⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Núms. 37-48, TFF, México, 1949, p. 118.

²⁷ Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 55.

Al respecto se citará la opinión del Maestro Giuliani Fonrouge: "La correlación existente entre tributo y obligación tributaria, en cuanto que esta última es una consecuencia de aquél, dice a las claras que hay una vinculación entre el 'sujeto pasivo del tributo' (persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el 'sujeto pasivo de la obligación tributaria' (persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley); pero con esto no se deduce que, necesariamente, exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto del tributo (contribuyente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación, a personas distintas del contribuyente y que, por esta circunstancia, se suman a éste o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirlo íntegramente".²⁸

En este sentido, la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera sujetos del impuesto a las personas que se dediquen o realicen, total o parcialmente, actos o actividades objeto de la Ley, en forma normal e independiente, con o sin fines de lucro, incluyendo la exportación de bienes o servicios y los actos accidentales.

Como personas morales se consideran para efectos de dicha ley, a la Federación, al Distrito Federal, a los Estados, a los Municipios, a los Organismos descentralizados, a las instituciones o asociaciones privadas de beneficencia, a las sociedades cooperativas, o a cualquier otra que estando obligadas, independientemente y conforme a otras leyes o decretos a no causar impuestos federales o estar exentos de ellos, a aceptar la traslación obligatoria del impuesto.

Por otra parte, la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios sólo estarán obligados al pago de este impuesto por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.

La anterior situación cambia por reforma a la Ley del IVA en 1983, pues además de los órganos mencionados se incluyen a los organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social.

En 1990 se lleva a cabo una nueva reforma en la que se establece que las citadas entidades

²⁸ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976, p. 364.

de derecho público, sólo tendrán que pagar el impuesto al valor agregado por los actos que no den lugar al pago de derechos.

Por último, en noviembre de 1991 se realiza otra reforma, en la que se determina una excepción a la situación anteriormente expresada, pues se dispone que dichas entidades pagarán el IVA " únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua."

3.5.4.2. OBJETO

El objeto de la obligación tributaria, doctrinalmente se contempla desde dos puntos de vista: uno del objeto de la obligación, y otro del objeto del tributo. De esta manera es necesario "establecer un distingo preliminar entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo mismo. Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar del concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico tributaria, el objeto de aquélla, corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, estos es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o a la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo." ²⁹

De esta manera, el objeto del impuesto, es el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación consiste en la prestación que deriva inmediatamente de aquél. Entendiendo que al tratar del objeto de la obligación tributaria, al decir presupuesto, es el supuesto previo o antecedente de la obligación tributaria, es decir, el hecho por el que se tenga que aplicar la norma establecida para tal efecto.

Por lo tanto, el objeto del impuesto al valor agregado, en términos genéricos, incide concretamente en el consumo de bienes y servicios, por lo que la realización de ciertos actos o actividades que se realicen al amparo de la misma, determinan el hecho generador

²⁹ *Ibidem*, p. 422.

que la Ley denomina objeto; hecho que de llevarse a cabo dará lugar a la obligación del sujeto pasivo ante el fisco federal, de cumplir con el pago del impuesto que se cause y con todas y cada una de las obligaciones que se deriven de su contenido.

El objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es gravar el presupuesto jurídico o hecho generador que se lleve a cabo, a través de:

- a) La enajenación de bienes.
- b) La prestación de servicios independientes.
- c) El otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.
- d) La importación de bienes o servicios.

3.5.4.3. BASE GRAVABLE

"La determinación de la base en la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".³⁰

Se denomina base imponible a las "cifras netas que sirven para aplicar en ellas las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen a liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas".³¹

La base gravable para determinar o calcular el impuesto es sobre el valor total de los actos o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que se cargue o cobre por concepto de otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales, viáticos, gastos de mantenimiento, construcciones reembolsos o cualquier otra actividad; en el caso de bienes, a falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto al de avalúo, y darán lugar al pago del impuesto en el mes en que sean exigibles las contraprestaciones o el precio pactado.

³⁰ *Ibidem*, p. 452.

³¹ ³¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 326.

Por lo tanto, del gravamen que el contribuyente cobra a sus clientes o consumidores, obtiene la suma necesaria para recuperar el que le cobraron sus proveedores y el que pagó o hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, quedándole en su caso la cantidad necesaria para pagarle al fisco cuando el saldo sea en su contra.

3.5.4.4. TARIFA, TASA O CUOTA

La tasa es la unidad tributaria que se aplica a una cantidad, base para el cálculo exacto de un impuesto a pagar, de manera uniforme, equitativa y general, representada en un tanto por ciento.

En la doctrina existen diferentes criterios de valoración, para aplicar el tipo de gravamen (tasa, tarifa o cuota), como los son:

"Tipo de gravamen fijo o variable; en el primer caso queda expresado en una suma determinada de dinero debida por cada unidad de la base imponible; en el segundo caso, puede estar comprendido entre un máximo y un mínimo, o lo que es más frecuente, puede consistir en una cuota ajustada a la magnitud de la base imponible".³²

La doctrina distingue otro tipo de gravamen variable, el que se clasifica en tres grupos o formas: proporcional, gradual y progresivo. En consecuencia, se origina la distinción entre impuestos: fijos, proporcionales, graduales y progresivos.

En el primer sistema, el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del presupuesto, por lo que en el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.

El tipo de gravamen que se emplea en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo es de tipo variable, pero proporcional y fijo, ya que siempre se aplicará la tasa que designe

³² A.D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, pp. 154 y 155.

expresamente dicha norma a una base imponible que también designará la misma.

3.5.5. LEGISLACION VIGENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.5.5.1. SUJETOS

Son sujetos obligados al pago del IVA, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos y actividades que son objeto de la Ley del IVA.

3.5.5.2. OBJETO

El objeto del IVA lo constituye, de conformidad con el artículo 1o., la realización de los actos o actividades que a continuación se expresan:

3.5.5.2.1 ENAJENACION DE BIENES

Se entiende por enajenación de bienes lo siguiente:

- a) Toda transmisión de propiedad.
- b) Las adjudicaciones.
- c) Las aportaciones a una sociedad o asociación.
- d) La que se realiza a través del arrendamiento financiero.
- e) La que se realiza a través del fideicomiso.
- f) El faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Dentro de este rubro existen una serie de exenciones, por lo que no se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- a) El suelo.
- b) Construcciones adheridas al suelo destinadas a casa-habitación, excepto hoteles.
- c) Libros, periódicos y revistas.
- d) Bienes muebles usados.
- e) Billetes y premios de loterías, sorteos y concursos.
- f) Moneda nacional y extranjera.
- g) Partes sociales, acciones, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.
- h) De tiendas oficiales, sindicales, ejidales y comunales en beneficio de sus agremiados.

3.5.5.2.2. PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES

De conformidad con el artículo 14 de la Ley de la materia, se consideran prestación de servicios independientes los siguientes conceptos:

- a) Obligaciones de hacer.
- b) Transporte de personas o bienes.
- c) Seguro, reaseguro, afianzamiento y reafianzamiento.
- d) Mandato, comisión, mediación y similares.
- e) Asistencia técnica y transferencia de tecnología.
- f) Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir.

Estarán exentos del pago del IVA las personas que realicen la prestación de los siguientes servicios:

- a) Servicios gratuitos.
- b) Enseñanza (Escuelas)
- c) Transporte público terrestre de personas.
- d) Transporte marítimo de bienes por no residentes en el país.
- e) Seguros agropecuarios, de vida, comisiones a agentes y reaseguros.
- f) Intereses por financiamiento.

3.5.5.2.3. OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Se considera uso o goce temporal de bienes el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Dentro del concepto de arrendamiento se tienen algunas exenciones al pago del IVA, por lo que no se pagará por el uso o goce temporal de los bienes siguientes:

- a) Casa-habitación, excepto hoteles y amueblados.
- b) Fincas agropecuarias.
- c) Libros, periódicos y revistas.

3.5.5.2.4. IMPORTACION DE BIENES O SERVICIOS

En el artículo 24 de la Ley del IVA se establece que se entiende por importación de bienes o servicios:

- a) La introducción de bienes al país.
- b) La adquisición de intangibles enajenados por personas no residentes en el país.
- c) El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- d) El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- e) El aprovechamiento, en territorio nacional, de servicios cuando se presten por no residentes en el país.

No se pagará el IVA en las siguientes importaciones:

- a) Las temporales destinadas a la transformación, elaboración o reparación, que tengan el carácter de retorno de bienes exportados o sean objeto de tránsito o transbordo.
- b) Las de equipajes y menajes de casa.
- c) Las de bienes y servicios exentos o afectos a tasa 0.
- d) Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a otra persona con autorización de la SHCP.
- e) Las de obras de arte destinadas a exhibición pública.
- f) Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, siempre que la importación sea realizada por su autor.

3.5.5.3. TASA

El IVA se calculará aplicando a la base gravable, la tasa del 10%, en ningún caso el IVA se considerará que forma parte de la base gravable.

Sin embargo, existen otras tasas, pues la del 10% es la genérica, así existe una tasa del 0 y otra del 6%.

3.5.5.4. TRASLACION DEL IMPUESTO

En el artículo 1o. de la Ley, se establece que el contribuyente trasladará en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Por traslado se entiende el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas, anteriormente señaladas, de un monto equivalente al impuesto establecido en Ley.

3.5.5.5. IMPUESTO A PAGAR

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que legalmente sean acreditables.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable, la tasa que corresponda según sea el caso.

El impuesto acreditable esta constituido por un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda.

3.5.5.6. OBLIGACIONES GENERALES

Las obligaciones de carácter general para los contribuyentes obligados al pago del IVA se encuentran señaladas en el artículo 32 de la Ley, siendo las siguientes:

a) Llevar contabilidad y efectuar la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el IVA por las distintas tasas, de las que están exentas.

b) Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleva a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.

c) Expedir comprobantes (facturas), señalando en los mismos el IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se deba pagar el impuesto.

d) Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones correspondientes. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.

Es importante destacar la disposición que establece que los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería o pesca comercial, por cuyas actividades únicamente sea aplicable la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de las obligaciones expresadas en los incisos a), b) y d), en cuyo caso no tendrán derecho a devolución.

3.5.6. LOS DERECHOS EN MATERIA DE AGUA

Los derechos se pagarán 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 órganos desconcentrados.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos

descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. ³³

Por lo que respecta a los derechos que deben pagarse en materia de agua, éstos comprenden los siguientes rubros:

- a) Derechos por la prestación del servicio de agua.
- b) Derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

3.5.6.1. DERECHOS POR LA PRESTACION DE SERVICIOS A CARGO DE LA COMISION NACIONAL DEL AGUA

La CNA lleva a cabo la prestación de los servicios siguientes:

1. Expedición de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso para usar o aprovechar aguas nacionales;
2. Expedición de permisos para descargar aguas residuales.
3. Expedición de títulos de asignación, concesión y permisos o inscripciones para el uso o aprovechamiento de bienes del dominio marítimo, zona federal marítima, zona federal marítimo-terrestre, los diques, cauces, vasos y depósitos de propiedad nacional y otros inmuebles del dominio público. ³⁴

Servicios por los que las personas físicas o morales que los reciban tendrán que pagar el derecho por servicios de agua, de conformidad con las cuotas señaladas en la Ley Federal de Derechos. ³⁵

³³ Artículo 1o. de la Ley Federal de Derechos vigente.

³⁴ Sección Primera del Capítulo VII del Título I de la Ley Federal de Derechos.

³⁵ Artículo 82 y 82-A de la Ley Federal de Derechos.

3.5.6.2. DERECHOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES

Como hemos visto, están obligados al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgado por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe el uso o aprovechamiento de conformidad a la división territorial señalada en la Ley Federal de Derechos.

De esta manera, por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales se pagará el derecho sobre agua, por cada metro cúbico, de acuerdo a la zona de disponibilidad en que se efectuó la extracción, ya sean superficiales o subterráneas, de conformidad con las cuotas que la misma Ley señala.

Cabe aclarar que las zonas de disponibilidad establecidas por la Ley Federal de Derechos, que suman cuatro en total para toda la República Mexicana, han sido establecidas según la disposición y calidad del recurso, así como el fin al que se destinen, circunstancias que se toman en cuenta para la fijación de las cuotas correspondientes.

El usuario de aguas nacionales calculará el derecho sobre agua por ejercicios fiscales y efectuará pagos provisionales trimestrales a más tardar el día 15 de los meses de enero, abril, julio y octubre, mediante declaración que presentará en las oficinas de la CNA o en aquellas oficinas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El pago provisional se hará por el derecho que corresponda al agua que se haya usado o aprovechado durante los tres meses anteriores, para lo cual efectuarán la lectura del medidor durante el último día hábil del trimestre de que se trate y lo compararán con la lectura que efectuaron el último día del trimestre anterior.

El derecho del ejercicio, deducidos los pagos provisionales trimestrales, se pagará mediante declaración que se presentará en las oficinas antes citadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo ejercicio.

El pago de los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales se efectuará mediante la forma SHCP-10.

3.5.7. TRATAMIENTO FISCAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS DERECHOS POR EL SERVICIO, USO O APROVECHAMIENTO DE AGUA PARA EL EJERCICIO DE 1992.

3.5.7.1. ANTECEDENTES

3.5.7.1.1. CAUSACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de octubre de 1978, misma que entró en vigor el 1o. de enero de 1980.

En lo relativo a la causación del impuesto al valor agregado por entidades de derecho público, su artículo 3o., párrafo segundo, inicialmente establecía:

"La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público".

Este párrafo se reformó en 1983, para quedar como sigue:

"La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público".

En 1990, este párrafo se reforma nuevamente, con lo que se precisa la situación de estas entidades de derecho público, al señalarse, que sólo tendrán que pagar el impuesto al valor

agregado, por los actos que realicen, que no den lugar al pago de derechos federales, los cuales regularmente son aquellos actos que no correspondan a sus funciones de derecho público, que es la referencia que se tenía desde 1983, para señalar cuando se causaba este gravamen por parte de esas entidades de derecho público, por tal motivo del 1o. de enero de 1990 al 21 de noviembre de 1991, el texto de este párrafo es el siguiente:

" La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos".

3.5.7.1.2. EXPOSICION DE MOTIVOS Y TEXTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL EJERCICIO DE 1992.

Mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991 se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para el ejercicio fiscal de 1992, entre las que se encuentra una modificación al párrafo segundo del artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los siguientes términos:

" La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua."

Dentro de la exposición de motivos de la Iniciativa de reforma, el Ejecutivo Federal señaló que el propósito de la "reforma al artículo 3o., segundo párrafo " es " incluir dentro de los servicios sujetos al pago de este impuesto los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua, a fin de eliminar el trato preferencial que actualmente existe cuando estos servicios se prestan directamente por entidades públicas (COMISION NACIONAL DEL AGUA) y cuando los mismos se prestan por entidades descentralizadas del mismo sector público (SISTEMAS OPERADORES DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS) y hacerlo congruente con la mecánica de aplicación de este impuesto que

grava, tanto la prestación de los servicios que efectúan los particulares, (PIPEROS QUE POR CRITERIO ESTAN EXENTOS) como los que el Estado y sus organismos proporcionan, como son el servicio telefónico, los personales independientes, el de energía eléctrica, los de carreteras y los de transporte de personas por ferrocarril, entre otros"

Asimismo, mediante el mismo Decreto, se reforma el artículo 17 último párrafo, para quedar como sigue:

" En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien las preste y sobre el monto de cada una de ellas."

3.5.7.2. LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MATERIA DE AGUA.

3.5.7.2.1. OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y las personas morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

1. Enajenen bienes.
2. Presten servicios independientes.
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
4. Importen bienes o servicios.

Por ello, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al

pago de derechos, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua.

De acuerdo con lo expuesto, la CNA es sujeto del pago del IVA, por los actos que realiza, que para este gravamen son "prestación de servicios independientes".

3.5.7.2.2. CONCEPTO DE PRESTACION DE SERVICIOS PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera prestación de servicios independientes, entre otras, las siguientes:

A. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que ha dicho acto le den otras leyes.

B. Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

3.5.7.2.3. PRESTACION DE SERVICIOS NO AFECTOS AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

- a. Los prestados en forma gratuita.
- b. Los de enseñanza.
- c. El transporte terrestre, excepto ferrocarril.
- d. El transporte marítimo de bienes.
- e. Los espectáculos públicos.
- f. Los servicios profesionales de medicina.
- g. Los prestados por autores, entre otros.
- h. Los actos que realiza la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, que sí dan lugar al pago de derechos. (Como sería el uso o goce de inmuebles y uso aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores, de

las descargas de aguas residuales).

3.5.7.2.4. TASA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE A LOS SERVICIOS INDEPENDIENTES.

La tasa del impuesto al valor agregado aplicable a los servicios independientes gravados, es la tasa general de 10%, y excepcionalmente la tasa del 0%.

3.5.7.2.5. TRASLACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Los contribuyentes del IVA, como lo es la CNA, tienen la obligación de trasladar el impuesto al valor agregado, lo cual debe ser expresamente y por separado, a las personas que reciban los servicios, en un monto equivalente al impuesto establecido en la LIVA, que es del 10% o del 0%.

3.5.7.2.6. VALOR GRAVABLE POR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES.

Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de servicios, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

3.5.7.2.7. CALCULO ANUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CON PAGOS MENSUALES PROVISIONALES:

El impuesto al valor agregado, se calcula por ejercicios, pero los contribuyentes como lo es la CNA deberán efectuar pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio.

3.5.7.2.8. ACTOS QUE REALIZA LA CNA, SUJETOS AL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Por ello, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua.

Para determinar cuales son los actos que lleva a cabo la Federación y concretamente la CNA, por los cuales ésta tiene la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, se debe tomar en consideración, que este gravamen se genera, cuando dichos actos NO den lugar al pago de derechos federales, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua.

Por ende, se esta obligado al pago del IVA, en los siguientes casos:

a) Servicio de agua que da lugar al pago de derechos federales.

En cuanto al "servicio de agua", la CNA realiza actos que causan el derecho correspondiente y por ende son objeto del impuesto al valor agregado, entre los que se encuentran la expedición de títulos, asignaciones, concesiones o permisos, para descargar aguas residuales y para usar o aprovechar aguas nacionales.

b) Uso o aprovechamiento del agua, que dan lugar al pago de derechos federales, causa el IVA, por disposición expresa de la ley.

Por lo que hace al uso o aprovechamiento del agua, la CNA está obligada al pago del impuesto al valor agregado, por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales que lleven a cabo las personas físicas y las morales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgado por el Gobierno Federal, quedando incluido, el suministro de agua potable para uso doméstico.

c) El suministro de agua en bloque y los servicios de riego y drenaje que se proporcionan en los distritos y unidades de riego, al gravarse como aprovechamientos también generan el pago del impuesto al valor agregado.

Por lo que hace al suministro de agua en bloque y los servicios de riego y drenaje que se proporcionan en los distritos y unidades de riego, son actos que NO dan lugar al pago de derechos federales, ya que ahora se gravan como aprovechamientos, de acuerdo con lo que se establece en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1992.

Es por ello, que en relación a esta prestación de servicios, la CNA, tiene la obligación de trasladar el impuesto al valor agregado a la tasa del 10%; salvo que se trate de suministro de agua en bloque para riego agrícola, caso en el cual este servicio estará afecto a la tasa del 0%, de acuerdo con lo que establece el artículo 20.-A, fracción II, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor agregado.

3.5.7.2.9. PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN CASO DE PRESTACION DE SERVICIOS.

De conformidad con el artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente hasta el 31 de diciembre de 1991, en la prestación de servicios, se tendrá obligación de pagar este impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador del servicio.

"En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento del agua, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas".

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado Moderno para el ejercicio de su soberanía y la realización de sus fines, requiere de la obtención de recursos económicos indispensables para sufragar sus erogaciones.

Las finanzas públicas modernas atribuyen a los recursos del Estado, no sólo el aseguramiento de los gastos indispensables de la administración sino también el servir como medios para que el Estado intervenga en la economía del país, tomando a su cargo las necesidades públicas de carácter económico y social.

SEGUNDA.- Los ingresos públicos provienen de diversas fuentes, en México son principalmente tres las fuentes de financiamiento público: los ingresos que provienen del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, es decir, los tributos o contribuciones; los ingresos patrimoniales, o sea, los que obtiene el Estado por la administración de su riqueza o manejo de su propio patrimonio; y los ingresos crediticios, que son los recursos económicos obtenidos en calidad de préstamo, vía crédito público y que, por lo tanto, tendrán que ser reembolsados en su oportunidad con sus respectivos aspectos conexos.

TERCERA.- La principal fuente de financiamiento de las erogaciones del Estado Mexicano la constituyen los tributos o contribuciones, mismas que se dividen en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Los tributos son prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, a través del ejercicio de su Poder de Imperio y mediante Ley, a los sujetos sometidos a su Poder Tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los impuestos, son el principal rubro de recaudación de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1994 al conformar aproximadamente el 45% del ingreso programado para este año.

Los impuestos son los tributos que consisten en una prestación, en dinero o en especie, establecida unilateralmente por el Estado, mediante Ley, pagada, de manera obligatoria, por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible y que se destina a cubrir el gasto público.

Los Derechos constituyen una contraprestación, en dinero o en especie, obligatoria establecida por Ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Estas contribuciones tienen como destino el sostenimiento del servicio público correspondiente y son fijadas en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

Las contribuciones de mejoras, son una contribución especial, que constituyen una prestación en dinero, establecida mediante Ley, por el Estado, a partir de la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente representados por obras de infraestructura a cargo de las personas físicas o morales que obtienen un beneficio de manera directa, inmediata y específica con motivo de la realización de tales obras, tomando en consideración el "incremento no ganado" o "plusvalía obtenida", o bien mediante la recuperación proporcional del costo de la obra.

Las aportaciones de seguridad social son prestaciones obligatorias establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, a las que la Ley ha dado el carácter de créditos fiscales, para efectos de que puedan ser recaudados mediante el procedimiento administrativo de ejecución, no constituyen exacciones parafiscales, pues, por una parte, nuestro subsistema tributario en ningún ordenamiento les ha denominado así, además de no existir en nuestro país órganos parafiscales y, por otra, su naturaleza tributaria se desprende del Código Fiscal de la Federación, con apoyo en las bases generales y facultades concedidas por el Constituyente al Legislador en nuestra Carta Magna.

Por lo tanto, las aportaciones de seguridad social, son prestaciones obligatorias, establecidas mediante Ley, a favor del Estado, por conducto de un organismo público descentralizado encargado de prestar la seguridad social y destinados a sufragar el gasto público, originado por ese ente público a cuyo cargo está la seguridad social.

CUARTA.- Dentro de los ingresos patrimoniales se encuentran los derivados por aprovechamientos y productos.

Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por sus funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de los financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los productos son los ingresos que percibe el Estado como contraprestaciones por los servicios que presta en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio público.

QUINTA.- El poder tributario se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción mediante leyes, es decir, es la facultad del Estado para imponer a los sujetos sometidos a su poder, la obligación de desprenderse de una parte de su riqueza, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas.

El momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquél en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En efecto, el Poder Tributario del Estado se manifiesta a través de la actuación del Poder Legislativo, el cual mediante las leyes que dicta y dentro de los límites que señala la propia Constitución, establece las hipótesis normativas que de producirse en el mundo fáctico, darán lugar a que el sujeto que las realizó se encuentre en la obligación de efectuar el pago de los tributos de que se trate.

SEXTA.- En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones, y conforme al sistema de la división de los Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan que hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

En el caso concreto de nuestro país, el Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuales de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal.

Corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley. Por lo tanto, es el Poder Ejecutivo quien maneja la presión tributaria.

En este sentido, se puede considerar que la Potestad Tributaria se refiere necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que la competencia tributaria se refiere a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.

SEPTIMA.- El ejercicio del Poder Tributario del Estado debe seguir los lineamientos expresados en la Constitución, mismos que deben ser observados tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la Ley, respetando, en consecuencia, las garantías individuales de los gobernados, las cuales constituyen parte de las limitaciones al Poder del Estado en sus diversas manifestaciones.

OCTAVA.- A partir del ejercicio del Estado de su Potestad Tributaria, a través de la expedición de Leyes, en las cuales establece de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse generarán un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, que pueden consistir en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria, dando lugar con todo ello a la relación jurídico-tributaria.

NOVENA.- La relación jurídico-tributaria debe regirse por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, la cual debe encontrarse fundamentada en los correspondientes preceptos constitucionales, es decir, toda actividad o actuación del Estado en materia fiscal, debe estar siempre sustentada en normas jurídicas, lo cual constituye el Principio de Legalidad, en el sentido de que la autoridad fiscal sólo puede hacer aquello que la ley le autorice.

DECIMA.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República constituye el precepto constitucional medular en materia de contribuciones, del cual se derivan una serie de Principios Constitucionales en materia de Contribuciones que equivalen a limitaciones al Poder Tributario del Estado.

Dichos Principios son, fundamentalmente, los de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad y el de destino al Gasto Público.

El Principio de Legalidad Tributaria, expresado a través del aforismo latino "nullum tributum sine lege", es decir, que no puede existir ningún tributo sin una ley, en sentido formal y material, que le de origen, en la cual se establezcan expresamente los elementos esenciales de los tributos, a fin de evitar la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

Los Principios de Proporcionalidad y Equidad constituyen dos principios, el primero de ellos referido esencialmente a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación; y el de Equidad, es el relativo específicamente al problema de la igualdad de los contribuyentes ante la Ley.

El Principio de destino al Gasto Público, significa que los ingresos obtenidos por concepto de contribuciones o tributos deben destinarse a los gastos públicos, entendiéndose como tales aquellos destinados a satisfacer las funciones o servicios públicos.

DECIMA PRIMERA.- La Constitución General Mexicana reconoce la calidad de sujeto activo a la Federación, Estados y Municipios, con la salvedad de que sólo los dos primeros tienen plena potestad tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda.

DECIMA SEGUNDA.- En México, un sistema Federal, coexisten poderes tributarios del Gobierno Federal y de los gobiernos de las entidades federativas, es un sistema en el que los poderes pueden ser igualmente supremos sin limitaciones o con limitaciones para los Estados miembros.

El sistema federal mexicano constituye un sistema tributario complejo, pues de acuerdo a su Constitución General no opta por una delimitación federal y estatal para establecer impuestos, sino que prevé, en la mayoría de los casos una concurrencia contributiva de la Federación y los Estados, asimismo establece limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, además de las restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

DECIMA TERCERA.- La Constitución concede un poder ilimitado al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, siendo esa facultad de naturaleza concurrente con las de los Estados en aquellas materias que no han sido expresamente reservadas a la Federación.

Por lo tanto, en el Sistema Tributario Mexicano concurren los Estados con la Federación en un poder tributario general.

DECIMA CUARTA.- Podemos definir a los derechos en materia de aguas nacionales como, aquellos que se causan por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de la Ley Federal de Derechos vigente.

DECIMA QUINTA.- Por lo que hace a los elementos esenciales de los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, tenemos lo siguiente:

En cuanto al sujeto o sujetos de estos derechos, artículo 222 de la Ley Federal de Derechos establece lo siguiente: " Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción, de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de la ley".

Por otra parte y en atención a las concepciones doctrinales citadas, haciendo un análisis del artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, el objeto de estos derechos lo constituye el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, a cargo de una persona física o moral.

Continuando con el análisis de los elementos esenciales de estos derechos, a la luz de la Ley Federal de Derechos en su capítulo de Derechos por Uso o Aprovechamiento de Aguas Nacionales, la base imponible, en esta materia, será el volumen de agua propiedad de la Nación usado o aprovechado por el contribuyente persona física o moral y el parámetro será la unidad de medición empleada para determinar el mencionado volumen, siendo el metro cúbico la medida que se empleará para obtener el volumen que uso o aprovechó el sujeto pasivo de la contribución.

Por último, haciendo un análisis de las cuotas contempladas en Capítulo VIII de la Ley Federal de Derechos, encontramos que este cuerpo legal se inclina por el sistema de cuota en cantidad determinada o fija, aunque existe una excepción en el artículo 223 apartado A), fracción I de la citada ley que se refiere a la cuota a pagar en la zona de disponibilidad I por el uso de aguas provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a excepción de las del mar, y en el cual se establecen una cuota proporcional, atendiendo a una tasa del 75% sobre la que se aplique en el sistema de agua potable del municipio en donde se efectúe la extracción, es decir, que para la determinación de la cuota federal se toma como referencia la cuota municipal, situación que ha ocasionado múltiples problemas en la determinación de la cuota sobre derechos de agua en zona I, por lo que se propone que se reforme el citado artículo a fin de que la cuota aplicable, al igual que para las otras zonas, se determine de manera precisa en la propia Ley Federal de Derechos, o bien, que se especificará trimestre a trimestre la cuota aplicable mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

DECIMA SEXTA.- La determinación o liquidación de las contribuciones es el procedimiento que inicia con el acto por el cual el sujeto pasivo reconoce que ha realizado un hecho generador que le es imputable o bien, por el que la autoridad fiscal constata esa realización, y que ha dado lugar al nacimiento de la obligación tributaria, seguido de la cuantificación de esa obligación sustantiva en dinero a través de la valorización de la base imponible y la aplicación de la cuota o tasa señalada en la ley tributaria correspondiente.

DECIMA SEPTIMA.- La función de la determinación o liquidación es la particularización de la ley tributaria al caso concreto, esto es, llevar a cabo, por parte del sujeto pasivo, de la autoridad o de ambos coordinadamente, la comprobación y valorización de los elementos constitutivos del impuesto y, en consecuencia, la aplicación del tipo del gravamen y el monto de la deuda del contribuyente.

DECIMA OCTAVA.- La determinación o liquidación tiene respecto de la obligación tributaria un carácter meramente declarativo, en virtud de que constituye el reconocimiento formal de una obligación preexistente, pues la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción al gravamen, siendo el medio de exteriorizar una situación general prevista por la ley, en su realización concreta, fijando la medida de lo imponible y estableciendo la cantidad que comprende la deuda.

DECIMA NOVENA.- Los procedimientos de determinación en materia de derechos sobre aguas nacionales son los siguientes:

A) En principio corresponde al propio contribuyente (sujeto pasivo) la determinación del derecho a pagar:

B) En segundo término, la CNA en ejercicio de sus facultades de comprobación verificará el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes de estos derechos y, en su caso, determinará el derecho omitido y sus accesorios.

Sin embargo, la autodeterminación de derechos federales de agua presenta numerosas dificultades, en razón a que el contribuyente incurre en diversos errores, los más frecuentes relativos a la aplicación de las cuotas previstas en la Ley Federal de Derechos, lo cual puede atribuirse, entre otras razones, a una inadecuada interpretación de la Ley Federal de Derechos a cargo del contribuyente o bien a intereses personales del mismo.

Asimismo, por lo que hace a la determinación de derechos de la CNA (sujeto activo), como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, aun cuando la resolución que la contenga se presume legal, es decir, debidamente fundada y motivada, en la mayoría de los casos son impugnadas por el contribuyente mediante las vías previstas en el propio Código Fiscal de la Federación, situación que provoca entre otras cosas disminución y retraso en la recaudación en perjuicio del Gobierno Federal, por este concepto.

A partir de lo anterior, por economía en el procedimiento de determinación y para beneficio del contribuyente y de la autoridad fiscal, en materia de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, se propone, en aquellos casos en los que no sea posible una determinación exacta, comprobable y veraz por no contar la CNA con los elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del contribuyente, sujeto al ejercicio de sus facultades de comprobación, incluir dentro de los procedimientos de determinación de derechos, en esta materia, la determinación por convenio, como un medio permanente de evitar o concluir litigios innecesarios y lograr la regularización inmediata de esos contribuyentes, lo cual repercutirá positivamente en el proceso de recaudación.

VIGESIMA.- La magnitud del universo de contribuyentes ha llevado a las autoridades fiscales a delegar la función de la determinación o liquidación de las contribuciones a los particulares.

Originalmente correspondía exclusivamente a la autoridad fiscal la función de determinación, existiendo sólo una revisión de carácter jerárquico, es decir, por parte de los superiores respecto de los actos de sus inferiores.

Posteriormente, se encarga a los particulares esa determinación la cual en todo caso estaba sujeta a la calificación por parte de la autoridad fiscal.

Actualmente, la revisión por parte de las autoridades fiscales de la determinación efectuada por los sujetos pasivos de los tributos se realiza sólo a manera de sorteo, por lo que en la mayoría de los casos el procedimiento de determinación o liquidación es exclusivo del sujeto pasivo.

VIGESIMA PRIMERA.- Dentro de las facultades con que cuentan las autoridades fiscales para determinar contribuciones en forma presuntiva, encontramos dos grandes grupos de ellas las facultades discrecionales, por un lado, y las facultades regladas, por otro, y su distinción ha quedado debidamente precisada por el criterio de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

VIGESIMA SEGUNDA.- Existe la posibilidad de que la autoridad fiscal determine las contribuciones sobre base presuntiva, sin embargo, la presunción no constituye más que un medio de prueba y jurídicamente se conocen dos tipos de presunciones: la legal y la humana.

La presunción produce consecuencias de tal naturaleza, que para que admita prueba en contrario es necesario que la propia Ley lo señale, a esta presunción se le denomina "juris et de jure". En el caso de que una presunción admite prueba en contrario, se le denomina presunción "juris tantum".

En este sentido, se puede decir que todas las presunciones que se establezcan en el Código Fiscal de la Federación o en las Leyes tributarias, como Ley Federal de Derechos, que permite a la CNA estimar el volumen de agua usado o aprovechado por un contribuyente, son presunciones legales, toda vez que se establecen expresamente en ordenamientos jurídicos.

VIGESIMA TERCERA.- A efecto de determinar presuntivamente el volumen de agua usado o aprovechado por los contribuyentes, la CNA debe apoyarse en los elementos previstos en el artículo 229 de la Ley Federal de Derechos. Este precepto es análogo al establecido en el CFF, en su artículo 56, que señala los procedimientos con los que las autoridades fiscales podrán calcular los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para los efectos de la determinación presuntiva.

VIGESIMA CUARTA.- En un principio la Comisión Nacional del Agua carecía de facultades en materia fiscal, pues en todo caso era la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultada para determinar el derecho y exigir su pago con base en la determinación del volumen que efectúe la Comisión Nacional del Agua, es decir, sólo coadyuvaba al ejercicio de las facultades de determinación de esa Secretaría.

A partir de 1992, se confieren facultades fiscales a la Comisión Nacional del Agua, como son, entre otras, la de comprobar el cumplimiento de obligaciones, incluyendo la práctica de visitas domiciliarias y el requerimiento de información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, así como la determinación de contribuciones omitidas mediante liquidación del crédito a pagar y sus accesorios.

Lo anterior, constituye un gran avance para la Comisión Nacional del Agua como autoridad única en esta materia, sin embargo, consideramos conveniente que a fin de consolidarla como autoridad fiscal en materia de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, debe otorgarsele también la facultad económico-coactiva, con el objeto de dar celeridad a la efectividad de los créditos fiscales que ella determine y no estar sujeta a la disponibilidad que tenga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además con esto se lograría que la Comisión provocará una auténtica y completa presencia como autoridad fiscal exclusiva en los derechos federales sobre agua.

VIGESIMA QUINTA.- A partir de 1990 y de conformidad con los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, cuando los derechos no se cubran en la fecha o dentro del plazo fijado por la Ley Federal de Derechos, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, independiente mente de los recargos moratorios que se hayan generado que se calcularán sobre el monto actualizado.

VIGESIMA SEXTA.- Los recargos, constituyen una carga accesoria al monto de las contribuciones omitidas debidamente actualizadas y cuya determinación se realiza por parte de la autoridad fiscal siguiendo el procedimiento previsto en la segunda parte del párrafo primero del artículo 21 del CFF.

VIGESIMA SEPTIMA.- La aplicación de las multas, en materia de derechos de agua, es un porcentaje equivalente al derecho debidamente actualizado, y se fija de acuerdo con lo regulado en el Código Fiscal vigente en la fecha en que se debió presentar la declaración anual del ejercicio revisado.

VIGESIMA OCTAVA.- El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto a las ventas que grava el total de los actos o actividades por enajenación, uso o goce temporal, importación de bienes o por prestación de servicios.

Es indirecto, por sus efectos económicos, sobre la persona que usa, goza o adquiere los bienes o recibe los servicios a través del contribuyente que así lo repercute o traslada.

Es de carácter general, de etapas múltiples o plurifásico, ya que se aplica a todas las fases del proceso económico, desde la producción hasta la comercialización de bienes o servicios.

Por permitir el acreditamiento o deducción del impuesto causado en la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fase, sin incluir el propio impuesto original, con lo que se evita el efecto acumulativo en cascada. Tal y como sucedía con el impuesto sobre ingresos mercantiles, al que sustituye a partir del 1o. de enero de 1980.

Es neutral, en virtud de que iguala la carga de bienes o productos similares, independientemente de sus etapas de producción o comercialización.

VIGESIMA NOVENA.- La Comisión Nacional del Agua, órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, en materia de Planeación y Finanzas realiza importantes funciones, principalmente la de intervenir en la captación y aplicación de los ingresos originados por la prestación de los servicios a cargo de la Comisión y por el cobro de los derechos por uso o aprovechamiento de las aguas nacionales.

Tanto la prestación de servicios a cargo de la CNA como el uso o aprovechamiento de aguas nacionales dan lugar al pago de derechos, los cuales constituyen una contraprestación a cargo de quienes reciben los servicios o usan o aprovechan las aguas nacionales.

TRIGESIMA.- A partir del 1o. de enero de 1992 la Comisión Nacional del Agua como órgano desconcentrado de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, está obligada a trasladar el impuesto al valor agregado a la tasa del 10% a los usuarios de "servicios de agua" como son:

1. El uso o aprovechamiento de aguas nacionales.
2. El otorgamiento de concesiones, autorizaciones, asignaciones o permisos, considerados como "servicio de agua".

TRIGESIMA PRIMERA.- Los usuarios, no están obligados a pagar el impuesto al valor agregado, por los siguientes servicios que presta la CNA:

1. Por el suministro de agua en bloque para riego agrícola, ya que está afecto a la tasa del 0%, de acuerdo con lo que establece el artículo 2o.-A, fracción II, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor agregado.
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación como cuerpos receptores de aguas residuales, porque al causar derechos federales, no están afectos al impuesto al valor agregado.
3. Por el uso o goce de inmuebles, porque al causar derechos federales, no están afectos al impuesto al valor agregado.

TRIGESIMA SEGUNDA.- La Comisión Nacional del Agua, está facultada por ley, a trasladar a los usuarios del servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua, este impuesto en forma expresa y por separado; entendiéndose por traslado del impuesto el cobro o cargo que la CNA debe hacer a dichas personas que reciban el servicio gravado, con un monto equivalente al 10% establecido en esta ley.

Sin embargo, no tiene facultades para liquidar o requerir el pago del IVA, cuando los contribuyentes omitan enterarlo.

TRIGESIMA TERCERA.- Los contribuyentes de derechos del agua tienen la obligación de pagar el impuesto al valor agregado generado por los servicios que les proporciona la CNA, en el momento en que se paguen las contraprestaciones, es decir, los derechos federales, a favor de la Comisión Nacional del Agua, y sobre el monto de cada pago efectuado.

Asimismo, los contribuyentes tienen la obligación de pagar el IVA sobre el valor total de la contraprestación pactada, incluyendo penas convencionales o cualquier otro concepto, como son los recargos por pago extemporáneo y las multas que se apliquen por la infracción cometida.

BIBLIOGRAFIA

- ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Mexico 1991.
- Aspectos Técnicos del Impuesto al Valor Agregado, Dirección General de Ingresos, SHCP, México, 1975.
- BELMARES Sánchez, Javier, Prontuario Fiscal Correlacionado, ECASA, México, 1990.
- CARDENAS Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.
- COSCIANI, Césare, El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969.
- DE ARAUJO Falcao, Amilcar, El hecho generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, LIMUSA, México, 1988.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.
- EINAUDI, Luigi, Principios de Hacienda Pública, Editorial Aguilar, Madrid, 1968.
- FARIAS, Urbano, Derecho Mexicano de Aguas Nacionales, Editorial Porrúa, S.A., México 1993.
- FAYA Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1986.

- FLORES Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.
- GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario. Traducción Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Volumen I y II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1990.
- GRIZIOTTI, Benvenuto, Principios de Ciencia de las Finanzas, traducido por Dino Jarach, Editor Roque Depalma, Buenos Aires, 1959.
- JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969,
- KAYE López, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, México, 1991.
- LOMELI Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México, 1979.
- MARGAIN, Manautou, Emilio, Exegesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- MARGAIN Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México 1991.
- MARTINEZ López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1965.
- MARTINEZ Vera Rogelio, La Evasión de las Obligaciones Fiscales, HUMANITAS, Centro de Investigación y Posgrado, México, 1985.
- MATIELLO Canales, Antonio, El Impuesto al Valor Agregado y sus perspectivas, Editorial IBESA, México, 1979.
- PARAS, Pages, Alberto, El Impuesto al Valor Agregado, Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX, Editorial Jus, México, 1972.

- PORRAS López, Armando, Derecho Fiscal, Textos Universitarios, S.A., Manuel Porrúa Librería, S.A., México, 1977.
- PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, S.A., México, 1976.
- RAMIREZ Ruíz, Luis Eduardo, Código Fiscal de la Federación Comentado y Reglamento 1991, Editorial PAC, S.A. de C.V., México, 1991.
- REITCHKIMAN, Benjamín T., Teoría de las Finanzas Públicas, UNAM, México, 1987.
- REYES Vera, Ramón, Teoría de la Contribución Mexicana, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Números 7 y 10, Toluca, Estado de México, 1979.
- RODRIGUEZ Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1986.
- ROCHA Díaz, Salvador, Estudio de la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional y su interpretación Jurisprudencial, en Revista del TFF, Tercera Epoca. Año III, julio 1990.
- ROSAS Figueroa, Aniceto, Teoría General de las Finanzas Públicas, U.N.A.M., México, 1962.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Volumen 3o., Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, España, 1968-1972.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, Volumen I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, p. 256.
- SANCHEZ León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991.
- SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I y II, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.
- VALDES Villarreal, Miguel, Estudios de Derecho Público Contemporáneo, U.N.A.M./F.C.E., México, 1972

LEGISLACION CONSULTADA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, su Reglamento y Reformas.
- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1967, su Reglamento y Reformas.
- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981, su Reglamento y Reformas.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley de Aguas Nacionales y su Reglamento.
- Ley Federal de Derechos.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado del 29 de diciembre de 1978, su Reglamento y Reformas.
- Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales y que modifica el Decreto de Carácter Mercantil del 30 de diciembre de 1983.
- Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales del 28 de diciembre de 1989.
- Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales del 20 de diciembre de 1991.

- Decreto por el que se crea la Comisión Nacional del Agua, como órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, del 13 de enero de 1989, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de enero del mismo año.
- Acuerdo del Secretario de Agricultura y Recursos Hidráulicos, por el que se delega en favor del Titular de la Comisión Nacional del Agua, diversas facultades en materia de recaudación de ingresos derivados del cobro de los derechos aprovechamientos y productos, por la prestación de los servicios a cargo de la Comisión, por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, del 24 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de agosto del mismo año.
- Semanario Judicial de la Federación.
- Informes anuales de la Suprema Corte de Justicia.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.