

130
24



004717
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

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

'97 JUN 24 AM 9 06

SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA
VICERRECTORIA DE ESTUDIOS PROFESIONALES

**"LA CONTRIBUCION EN ESPECIE QUE REALIZAN
LOS AUTORES DE LAS ARTES PLASTICAS".**



T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
DAVID LEDEZMA LOPEZ

ASESORA DE TESIS: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS.



NAUCALPAN, ESTADO DE MEXICO.

FEBRERO DE 1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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, Señor Todopoderoso, mi dulce y
gran Salvador Jesucristo.
Simplimente... ; POR TODO !*

**A MIS QUERIDOS PADRES:
SRA. GUADALUPE LOPEZ
Y SR. SAMUEL LEDEZMA.**

*Por su amor, cariño y comprensión que me
profesaron; por sus cuidados, atenciones
y apoyo que siempre me brindaron.
Gracias.*

**A MI "PEQUEÑA" FRATERNIDAD:
Ana María, Ricardo, Angel Manuel, Gerardo, Noé
Benjamín, Efraín, Myrna y Fernando.**

*Por ser como son; por su ejemplo, convivencia
y amor que forjaron lo que soy.
A ustedes, como una muestra a su hermandad.*

A TI, A TI GRAN AMIGA.

Con respeto, cariño y admiración.

A MIS SOBRINITOS.

*Que en mi hogar siempre me recuerdan
lo alegre y divertida que es la vida.*

A MIS AMIGOS.

Que forman parte de mi vida...

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO.**

*Porque un día, al otorgarme una matrícula,
me concedió la enorme oportunidad de desarrollar
una carrera profesional e introducirme al fascinante
mundo del Derecho.*

A MIS GRANDES MAESTROS.

Como una muestra al noble esfuerzo de su parte.

**AL LIC. ROGELIO FIGUEROA B.
Y LIC. OMAR GUADARRAMA RUELAS.**

*Sus conocimientos y experiencias que me
compartieron, fueron indispensables para
la elaboración de este trabajo.*

**A MI ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA
PEREDO GARCIA VILLALOBOS.**

*Por su atención, amabilidad y esmero que dedicó
al revisar esta tesis; por sus estímulos y correcciones
que hicieron posible la terminación de este trabajo.*

"Y sabemos que la ley es buena, si uno la usa legítimamente."

- 1a Carta a Timoteo 1:8

INDICE

	Págs.
<i>Introducción</i>	3
CAPITULO UNO. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	6
1.1. <i>El Estado</i>	7
1.2. <i>La actividad financiera del Estado</i>	16
1.3. <i>Naturaleza de la actividad financiera</i>	18
1.4. <i>Momentos de la actividad financiera</i>	21
1.4.1. <i>La recaudación</i>	21
1.4.2. <i>La administración</i>	22
1.4.3. <i>La erogación</i>	23
CAPITULO DOS. EL PODER TRIBUTARIO Y LOS INGRESOS DEL ESTADO	25
2.1. <i>El poder tributario del Estado</i>	26
2.2. <i>La potestad tributaria</i>	30
2.3. <i>La competencia tributaria</i>	32
2.4. <i>Límites constitucionales al poder tributario del Estado</i>	35
2.4.1. <i>La igualdad</i>	37
2.4.2. <i>La proporcionalidad y equidad</i>	39
2.4.3. <i>La legalidad tributaria</i>	42
2.4.4. <i>Principio de gastos públicos</i>	49
2.4.5. <i>Principio de prohibición de leyes privativas</i>	51
2.4.6. <i>Principio de prohibición de exención de impuestos</i>	52
2.5. <i>Los ingresos del Estado</i>	53
2.5.1. <i>Concepto</i>	53
2.5.2. <i>Clasificación</i>	53

CAPITULO TRES.

LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	62
3.1. <i>La relación tributaria.....</i>	<i>63</i>
3.2. <i>La obligación tributaria.....</i>	<i>68</i>
3.3. <i>Elementos constitutivos de la obligación tributaria.....</i>	<i>71</i>
3.4. <i>Nacimiento y determinación de la obligación tributaria.....</i>	<i>75</i>
3.5. <i>La extinción de la obligación tributaria.....</i>	<i>79</i>
3.5.1. <i>El pago.....</i>	<i>80</i>
3.5.2. <i>La prescripción.....</i>	<i>84</i>
3.5.3. <i>La compensación.....</i>	<i>85</i>
3.5.4. <i>La condonación.....</i>	<i>86</i>
3.5.5. <i>La dación en pago.....</i>	<i>88</i>
3.6. <i>La exención tributaria.....</i>	<i>93</i>

CAPITULO CUATRO.

LA CONTRIBUCION DE LOS AUTORES DE LAS ARTES PLASTICAS Y EL PAGO EN ESPECIE.....	98
4.1. <i>Situación jurídica fiscal de los contribuyentes autores de las artes plásticas.....</i>	<i>99</i>
4.2. <i>La opción de pago en especie como forma de contribución de las personas dedicadas a las artes plásticas.....</i>	<i>101</i>
4.2.1. <i>Antecedentes en México.....</i>	<i>102</i>
4.2.2. <i>El Decreto del Ejecutivo Federal del treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, el cual establece el pago en especie para los autores de las artes plásticas.....</i>	<i>111</i>
4.3. <i>Análisis y crítica.....</i>	<i>121</i>
4.4. <i>Propuesta.....</i>	<i>153</i>
CONCLUSIONES.....	154
BIBLIOGRAFIA.....	160
LEGISLACION.....	164

INTRODUCCION.

En México, el Estado realiza diversas actividades encaminadas a la realización de diversos fines, entre ellas, se encuentran el vigilar el bien público, el fomentar el desarrollo del país y el de allegarse de recursos; este último, tiene como objetivo el de satisfacer las necesidades que tiene como Nación.

La actividad de recaudación de los recursos o ingresos, se encuentra dentro del ámbito del Derecho Público, que por medio de la Constitución como norma suprema de nuestro país, regula la relación tributaria entre el Estado y los gobernados, procurando establecerse dentro de los lineamientos llamados "Principios de justicia tributaria", a fin de que ninguno de los dos sujetos de la relación jurídica se vean afectados en su esfera jurídica. De ahí la importancia de estos conceptos; sin embargo, estos principios no sólo abarcan la recaudación de las contribuciones, sino que también son observables para el momento en que el Estado exima, condone, o varíe la forma de pago de cada una de las contribuciones, ya que como es sabido, se está frente a una situación del orden público.

Es por ello que al eximirse, condonarse o variarse una obligación fiscal, ésta no debe de obedecer al capricho de la voluntad de la autoridad administrativa, ni para favorecer a determinados sujetos, ni es motivo suficiente el justificar que se trata de apoyar al desarrollo de alguna actividad de país para realizar tal acción, toda vez que es

necesario que tal actividad se encuentre regulada dentro de los lineamientos del Derecho Positivo Mexicano.

Una contravención a lo manifestado, lo encontramos con lo insertado en el Decreto del Ejecutivo Federal emitido el treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, en el que se establece como forma de contribución para las personas dedicadas a las artes plásticas, la entrega de obras de su producción, esto es, mediante el pago en especie, que pretende tener como finalidad principal, el enriquecer el acervo cultural de la Nación y al mismo tiempo lograr la recaudación de los tributos por parte de estas personas; Esta situación, a pesar de decirse que es derivada y fundada en las disposiciones legales de nuestro país, está contraviniendo el contenido legal de las mismas y sobre todo lo preceptuado en nuestra Constitución, por lo que resulta que el pago en especie que se aplica a los autores de las artes plásticas, es una figura carente de validez jurídica y que va en contra de las disposiciones legales de las que deriva.

Consecuentemente, con el presente trabajo de investigación, se demostrará que el sistema de pago en especie que realizan los autores de las artes plásticas como una forma de pago de sus contribuciones, es inconstitucional.

Para el caso haremos un análisis jurídico comparativo de la emisión del decreto y de la figura jurídica del pago en especie, así como del marco jurídico vigente en nuestro país y se podrá llegar a la

conclusión descrita en el párrafo que antecede, estudiando para ello la actividad financiera que en sus tres momentos realiza el Estado como persona jurídica para cumplir con los fines que le son encomendados por la colectividad; de igual manera al Poder del Estado y la exigencia que tiene frente a sus gobernados de obtener parte de sus ingresos o ganancias para su subsistencia, pero tomando en consideración las limitantes a esas exigencias que en Derecho son llamados principios de justicia tributaria y que están contenidas en la Constitución. Como parte de los ingresos del Estado, se estudiarán los impuestos, tomando en consideración los elementos indispensables para su determinación. Se describirá la relación tributaria entre el Estado y sus gobernados como sujetos de esta relación, los elementos constitutivos de la obligación fiscal, así como la extinción de la obligación y se podrán observar los requisitos para que operen dentro del marco de la ley la exención y la condonación de la obligación tributaria. Por último, se verá dentro de un ámbito jurídico a los contribuyentes autores de las artes plásticas en los términos en que realizan su tributación ante el Estado y desde luego, la manera en que el Estado pretende "facilitarle" la extinción de su obligación fiscal con la entrega de sus obras a la autoridad hacendaria mediante el sistema de pago en especie establecido en decreto emitido por el Poder Ejecutivo. Visto lo anterior, se estará en posibilidad de elaborar una crítica desde el punto de vista jurídico, tratando desde luego proponer la forma legal y justa, para que los autores de las artes plásticas puedan contribuir al Estado de diferente manera cuando no puedan realizarlo pecuniariamente.

CAPITULO I.

"LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO".

1.1. EL ESTADO.

Sabemos que desde el principio, de acuerdo con la teoría de Santo Tomás de Aquino, el hombre es un ser social, pues al momento de transformar el medio ambiente que lo rodea para su supervivencia, al instituir la propiedad privada y utilizar cada vez medios más complejos para la satisfacción de sus necesidades, requiere de la ayuda de otras personas. Es por ello, que se organiza de manera tal para la creación de un ente social que jerárquicamente se eleve por encima de todos los integrantes que lo crean y conforman, con el fin de que no sólo organice su vida social, sino también haga respetar los derechos comunes del hombre en su conjunto y proteja a sus miembros de grupos exteriores de la comunidad social.

Es entonces, tomando la teoría de "los contratistas" de Thomas Hobbs y de Juan Jacobo Rousseau, surge el ente social Estado como el resultado de un contrato social, hecho entre los integrantes del grupo humano que lo crea, donde convienen en ceder parte de sus derechos naturales, no a un hombre ni a un grupo de hombres, sino a la comunidad entera, pues la suma de voluntades de todos los individuos constituyen una voluntad general que recibe el nombre de soberanía.

El "Estado", como una organización política de sujetos, se lleva a cabo en un determinado territorio, bajo un orden o unidad creada de manera artificial, cuyos lazos son el conjunto de normas jurídicas que regulan el comportamiento de los individuos y éstos a su vez, se encuentran sujetos por dichas normas a un ente público superior, soberano y desde luego

coactivo a fin de lograr el bienestar de todos sus miembros. El concepto de Estado, como lo menciona Andrés Serra Rojas en su libro de Teoría del Estado, debe de ser considerado por dos aspectos:

- 1.- Desde el punto de vista social, como una "unidad de asociación de poder, por la sociedad de una determinada región".¹**
- 2.- Desde el punto de vista jurídico de Kelsen, como un sujeto de derecho cuyos actos "es sólo la personificación del orden jurídico vigente"²**

Del concepto de Estado que se ha anotado, se desprenden los siguientes elementos que conforman su estructura siendo los siguientes:

1.- Organización del Estado entendiéndose como una organización política, como una creación social cuya finalidad es la realización del bien común mediante el poder coactivo del Estado. Llama mucho la atención, la anotación que hace Serra Rojas al mencionar que la organización del Estado "se manifiesta a través de un conjunto de las instituciones de poderes, funciones y demás estructuras estatales o de sus órganos",³ es decir, que la organización del Estado va más allá de una simple unión de individuos y conjunto de relaciones humanas, de la cual es sólo efectuada por un orden jurídico y político instituido para alcanzar sus fines dentro de un determinado territorio y periodo.

¹ Serra Rojas Andrés, "Teoría del Estado." Porrúa 1993, pág. 183.

² Kelsen, Hans. "Teoría pura del Derecho." pág. 157.

³ Serra Rojas, Ob Cit, pág. 198.

2.- La Población, como el conjunto de hombres y mujeres nacionales y extranjeros que habitan dentro de un territorio, cualquiera que sea su número y condición social, pero con una idea en común. Se relaciona este concepto al de Nación, en el sentido de que las personas que habitan en un lugar, los une "el sentimiento de solidaridad para vivir juntos",⁴ esto, sin importar la raza, la lengua, la religión, la historia común y el habitat.

3.- Territorio.- Es el área geográfica o porción de tierra que le sirve de asiento a la población y campo de ejercicio para el Poder. Kelsen lo señala como el ámbito especial de validez, que al mismo tiempo limita la competencia territorial frente a otros Estados.⁵ El territorio comprende las siguientes dominios, ámbitos o modalidades:

- 1.- El terrestre.**
- 2.- El marítimo**
- 3.- Lo que se encuentra en el subsuelo.**
- 4.- El ámbito aéreo.**
- 5.- El dominio de las aguas.**
- 6.- La zona marítima.**
- 7.- La plataforma continental y zócalo submarino.**
- 8.- Las playas marítimas.**
- 9.- La zona exclusiva.**

⁴ Cfr. Jorge Carpizo, *Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, Tomo III, Porrúa, 1994, pág. 2171.

⁵ Cfr. Hans Kelsen, *Teoría del Estado*. Porrúa Méx. 1990.

Los dominios del territorio antes anotados, en nuestro país están comprendidos por nuestra legislación en el artículo 27 Constitucional; denominándolos expresamente como propiedad exclusiva de la Nación. Es entonces que el concepto de territorio no sólo debe entenderse como el asiento de la población o del poder público, sino también todo el medio ambiente natural existente dentro de sus límites, lo cual contienen riquezas naturales que pueden ser aprovechables por la sociedad para la satisfacción de sus necesidades. El territorio del Estado sólo está limitado por las fronteras políticas creadas por él mismo durante el transcurso de su historia frente a los demás Estados circunvecinos.

4.- El Poder del Estado.- Mucho se hablará del poder del Estado como el medio poderoso para que éste pueda realizar sus fines, como la fuerza motriz o la capacidad de imponer obediencia de naturaleza moral, jurídica y material, esto es, justificándolo y organizándolo para estar en aptitud de realizar su actividad;⁶ es la suma de voluntades individuales del grupo social, que al constituirse en una sola de manera soberana y por encima de los demás, utiliza medios coactivos para hacerse obedecer con el único fin de lograr el beneficio de la sociedad; pero este poder reside y dimana del grupo social que la crea, en atención a la idea que se encuentra establecido en el artículo 39 Constitucional.

⁶ Cfr. Serra Rojas, Ob. Cit. pág. 294.

5.- El Derecho.- Describe el ámbito de actuación del poder del Estado y su estructura. Constituye la exigencia de una comunidad determinada encaminada a dirigir la conducta de los hombres. El derecho es un producto, fenómeno, hecho social, que se manifiesta bajo la forma de un conjunto de reglas sociales, aseguradas por un mecanismo de coacción socialmente organizado, que traduce las exigencias de una comunidad determinada, encaminada a ordenar y a dirigir la conducta de los hombres.⁷ El derecho es creación del poder del Estado. En estricto sentido, es el conjunto de normas heterónomas, abstractas, coactivas e impersonales que conforman el orden jurídico vigente y señala o determina los deberes, facultades y conductas del Estado para alcanzar sus fines, así como derechos y obligaciones de los ciudadanos para una convivencia común.

Cabe agregar también otro elemento, que a título personal, es propiamente el motivo u objetivo por el cual el Estado fue creado, siendo los denominados los "fines del Estado". Los fines del Estado, se consideran de gran trascendencia sin los cuales, el Estado no tendría ni justificación ni existencia. Es por ello, que se constituye como sujeto de derechos y obligaciones mediante el cumplimiento de una serie de actividades dictadas por la colectividad para su desarrollo y evolución progresiva. Es el momento final, límite, propósito, objetivo o esencia, incorporado a la regla del Derecho positivo como el alma y principio de la ley que pretende alcanzar el ente público.⁸ Hablando en sentido amplio, los fines del Estado se podría concretizar en el concepto de el "bien común", pues éste tiende

⁷ Cfr. Serra Rojas. Ob Cit. pág. 314.

⁸ Mismo autor, Ob. Cit. pág. 335.

como propósito de lograr que todos los habitantes estén conformes y satisfechos con su vida social. En términos concretos, los fines del Estado son los denominados:

JUSTICIA, que de acuerdo al término Ulpianesco, es la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo que le corresponde.

SEGURIDAD, que es la garantía que proporciona el orden jurídico al individuo, protegiéndolo y respetándolo en su persona, en sus derechos y bienes que tenga acreditados ante el propio Estado; salvo la única exigencia, de que éstos les serán modificados por mandato o disposición de la ley.

BIEN COMÚN (*bonum commune*) como el valor más alto que busca el Estado. Es el crear las condiciones suficientes para que el individuo esté en aptitud de lograr su perfecto desarrollo material y espiritual, "mediante un necesario equilibrio entre el interés general y los intereses individuales," emanado de la misma comunidad y se instituye para el beneficio de ella, sin que ninguno de sus miembros queden excluidos de ella.

Es importante anotar que el bien común solo se alcanza, como lo señala el Maestro García Máynez, "...cuando todos los miembros de una sociedad disponen de los medios indispensables para la satisfacción

⁹ Cfr. H. Henkel, citado por García Máynez "Diálogos Jurídicos." Porrúa 1993, págs. 393 y 394

de sus necesidades materiales y espirituales, (económicos y culturales) lo mismo que para el desarrollo y perfeccionamiento de sus aptitudes." ¹⁰

Resulta entonces que no se podría decir que para alcanzar los fines propuestos, éstos lo podría realizar un solo individuo, o un grupo pequeño de la sociedad, toda vez que es necesaria la suma de la voluntad generalizada de la sociedad que conforma el Estado para erigir una mayor o soberana, que se encuentra plasmada en nuestra Constitución, con la capacidad suficiente de determinar el como alcanzar estos fines, y de definir la forma de actuación con que se logre la consecución de éstos fines. A esta voluntad mayor, se le conoce como el "Poder del Estado".

La existencia de este poder, es esencial para la subsistencia del Estado, ya que es el regulador de la convivencia social y rector de los bienes que se poseen, sin él, no se podría concebir un Estado ni el Estado con el poder suficiente.¹¹

Es pues, que el poder del Estado, -tomando la idea de Montesquieu-, se deposita en los órganos creados por el Estado, siendo éstos el Legislativo, Ejecutivo y Judicial, existiendo plena autonomía y equilibrio entre ellas, donde ninguna estará por encima de las demás, ni podrá depositarse en un solo individuo o agrupación el poder del Estado, distribuyéndose entre ellos la totalidad de la acción para que éste alcance sus fines.

¹⁰ García Máynez, Op Cit. pág. 394.

¹¹ Cfr. Adolfo Posada, Ensayo sobre la Potestad Tributaria del Estado. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México número 27, 1987.

En este orden de ideas, tenemos que la forma de actuación o ejercicio del Poder del Estado para la consecución de sus fines, recibe el nombre por la doctrina jurídica de las funciones del Estado, siendo distinguidas en su sentido formal, de manera estricta en atención al acto que realizan los poderes del Estado, esto es, la función dedicada a la creación de normas jurídicas por medio de un procedimiento desempeñado por el Poder Legislativo, integrada por el Congreso de la Unión, dividida por la Cámara de Senadores y Cámara de Diputados, recibe el nombre de la función legislativa. La función ejecutiva, está depositada en el Presidente de la República, y consiste en ejecutar las normas jurídicas emanadas del Congreso de la Unión y cumplir con las disposiciones de carácter general, produciendo efectos o situaciones jurídicas particulares o individuales,¹² a esta función también se le conoce como la función administrativa. La función dedicada a controlar y disciplinar la función de éstos dos poderes, así como el solucionar los conflictos o controversias que se susciten entre los miembros del Estado por la aplicación de las leyes, manifestada por un acto concreto -sentencia-, recibe el nombre de función judicial, ésta es realizada por el Poder Judicial a través de sus órganos que son la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, los Tribunales Unitarios del Circuito y los Juzgados de Distrito.

Se ha hablado de la función administrativa como una forma de actuación del Estado que se define en el cumplimiento de un mandato legal de carácter general y obligatorio para la realización de sus fines, pues

¹² Luis Humberto Delgadillo. "Primer curso de Derecho Administrativo." Editorial Limusa. 1992, pág. 35.

bien, el contenido de esta función se le conoce con el nombre de atribuciones,^{*} que consiste en la realización de actividades, tareas o cometidos que el propio poder asigna a cada uno de sus órganos.¹³ Las atribuciones de la función Pública, así como de todas las demás que realizan los otros dos poderes, están siempre comprendidas y señaladas en el Derecho positivo. La idea de atribuciones del Estado está contenida en tres diferentes grupos:

- a) Las atribuciones de policía del Estado, que es el reglamentar la actividad privada de los particulares para el mantenimiento del orden en la sociedad y de una coordinación de intereses generales individuales entre sí.
- b) Las atribuciones denominadas de servicio, tendientes a la satisfacción de las necesidades colectivas.
- c) Las atribuciones de fomentar, vigilar y limitar la actividad de los particulares para mantener el orden jurídico en el sentido de procurar el desarrollo de diversas áreas -que en este caso se enfocará nuestra atención a la actividad económica- del Estado, de los particulares o regiones del territorio nacional y mantener la coordinación de los intereses de los particulares con los intereses del interés público.¹⁴

Enfoquemos nuestra atención a las atribuciones de fomento de la actividad económica del Estado, en la que tenemos que el contenido de las atribuciones, recibe el nombre de cometidos, y es nada menos que la

^{*} Otros autores como Alfonso Cortiña lo define con el nombre de facultades del Estado.

¹³ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis. Ob. Cit. pág. 36.

¹⁴ Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo." Porrúa, págs. 14 al 18.

manifestación de las actividades o tareas económicas específicas que tiene a su cargo el órgano del Estado. De acuerdo a la clasificación que hace el maestro Sayagués Laso,¹⁵ éstas tareas son encuadradas bajo los cometidos esenciales del Estado consistentes en la tarea básica que el Estado realiza para asegurar su subsistencia, razón por lo que no deben de ser efectuadas por los particulares.

1.2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Por todo lo anteriormente expuesto, tenemos que el quehacer del Estado, en su función administrativa para la consecución del fin "*bonum commune*", requiere necesariamente de un sustento económico. Sin la capacidad económica del Estado, es imposible que se pueda mover la maquinaria gubernamental para alcanzar sus objetivos, por lo que es imperativo que el Estado realice la conducta o cometido esencial consistente en la actividad o tarea de recaudar los recursos o medios económicos monetarios, los administre de una manera organizada con el objetivo de lograr el beneficio de sus miembros y aplique esos recursos para la satisfacción de las actividades requeridas por la colectividad. A esta acción se le conoce como la Actividad Financiera del Estado, la cual es tendiente a recaudar recursos o ingresos, administrarlos o gestionarlos a través de planes y programas que previamente se establezcan y aplicarlos vía gasto público para cubrir las erogaciones que realice el Estado dentro de un ámbito territorial. Carlos Giuliani Fonrouge definiendo a la actividad Financiera del

¹⁵ Sayagués Laso, citado por Luis Humberto Delgadillo, Op Cit. pág. 38.

Estado, lo constituye en el "conjunto de funciones complejas que el Estado cumple para la realización de sus fines, tanto a lo referente a la selección de objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios económicos para atenderlos y a la gestión y manejo de ellos..."¹⁶

La idea de que constituye un cometido, se refuerza al dársele a la actividad financiera del Estado su carácter instrumental, como lo menciona Antonio Jiménez González,¹⁷ de que el ingreso-gestión-gasto de los recursos "no constituyen un fin en sí mismo, sino de un medio para el logro de otros objetivos". Es una "actividad-medio" por decirlo así, para hacer funcionar el aparato gubernamental, para que el Estado esté en aptitud de realizar sus funciones establecidas que implican gastos crecientes; sin esto, el Estado no sobreviviría como tampoco subsistirían sus componentes sociales. Es importante reiterar, la necesidad de interdependencia entre el Estado y sus gobernados, en virtud de que el Estado necesita de ingresos de los cuales solamente pueden provenir en su mayor parte de sus gobernados para cubrirles las necesidades que éstos requieran y a la vez, los gobernados necesitan del Estado como el ente que les sirva y cuide de su bienestar, siendo éstos los principales beneficiados, puesto que no es factible la vida social sin la satisfacción de las necesidades colectivas fundamentales y viceversa.

Por lo anterior, surge la justificante de la actividad financiera del Estado para constituirse en propietario del conjunto de riquezas que

¹⁶ Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero." Tomo I, Ediciones Buenos Aires 1987, pág.

11.

¹⁷ "Lecciones de Derecho Tributario" Ed. E. C. A. S. A. 1993, pág. 8.

obtiene cuando realiza la tarea de la recaudación de recursos, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los miembros del propio Estado, no en forma voluntaria sino de manera obligatoria, derivada del imperativo legal y hecha efectiva a través del ejercicio de la facultad económica coactiva, es decir, a través de la acción del Estado, exigiendo por sí mismo y en uso de su autoridad y poder de imperio, el pago de las cantidades a cubrir por los ciudadanos que el mismo ha establecido como contribuciones a través de sus órganos, obligándolos así a sacrificar parte de su ingreso, ganancia o rendimiento para cumplir con los fines encomendados, que para su realización, requiere de bienes o recursos y por lo mismo dinero en efectivo; y a la vez de la necesidad de la colectividad que requiere forzosamente de su presencia, a fin de que se constituya como rector de la vida económica y social y en defensa del interés general, así como de la satisfacción debida de las demás actividades que se le encomienden,¹⁴ con lo que se justifica y se explica su razón de ser. Es importante reiterar que la actividad financiera del Estado, lógicamente como toda actividad que realiza el Estado, se encuentra sometida al derecho positivo consagrada en nuestra Constitución.

1.3. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Enfoquemos nuestra atención en analizar la naturaleza a esta conducta: el origen de la actividad financiera del Estado. Varios autores doctrinariamente lo conceptúan sólo como una actividad meramente

¹⁴ Flores Zavala, Ernesto. "Finanzas Públicas Mexicanas" Porrúa. Méx. 1993 pág. 10.

económica; otros atañen su origen al aspecto político; otros definen su origen desde un punto de vista sociológico. Al respecto, Alvaro Rodríguez Bereijo¹⁹ la menciona como un concepto muy complejo, como un "concepto encrucijada", ya que en él convergen varios aspectos tanto políticos, económicos, sociológicos, jurídicos etc. La verdad es que se concibe a la actividad financiera del Estado de acuerdo a lo mencionado por Sáinz de Bujanda, en el sentido de que lo conforman varios ingredientes o factores los cuales lo constituyen y en su conjunto lo determinan.

Así se puede afirmar que contiene su aspecto económico, en razón a que se realiza una actividad económica por cuanto ha de ocuparse de la obtención e inversión de los recursos de ésta índole, pero hasta ahí, pues no todas las reglas que rigen la economía estatuyen esta actividad, ya que sólo constituyen una parte, más no el todo, pues por ejemplo, esta "economía," por así decirlo, está fuera de las leyes del mercado, y su funcionamiento no depende de los mecanismos de la oferta o la demanda así como del equilibrio de precios para lograr la satisfacción de las necesidades; sino de las recaudaciones y dotaciones del Estado para el Estado, mediante el ingreso y gasto público que de manera preponderante emplea la coacción pública.²⁰

Otro ingrediente fundamental es el aspecto político, en virtud de la actividad financiera del Estado, como lo dijimos, constituye una parte de la Administración Pública realizada por el Estado como ente público en uso de la facultad o poder soberano conferido por consenso de sus

¹⁹ Cfr. Jiménez González, Ob Cit. Pág. 14.

²⁰ Cfr. misma obra, pág. 16

miembros, y para lograr esta actividad, el Estado utiliza diferentes medios a su alcance, utilizando tanto sus recursos humanos como económicos, para el objetivo de satisfacer las necesidades de la colectividad y lograr los fines por la cual fue creado.

Sin embargo, el elemento político no es en realidad lo único que lo conforma, pues la actuación del Estado no sólo obedece a su libre albedrío, ni a su caprichosa y discrecional voluntad, sino que es sumamente importante que esa actividad esté sometida al estado de derecho positivo creado por el propio Poder, para someterse y disciplinarse a un orden jurídico, para garantía y protección de sus gobernados. Es pues, la actividad financiera del Estado tiene sus parámetros de actuación en las normas jurídicas las cuales regulan su forma de actuación y desenvolvimiento. En caso de que no proceda con el gobernado dentro del marco de legalidad, la propia ley establece medios de defensa o el camino a seguir, para que el agraviado puede reclamar sus derechos afectados al Estado a través de sus órganos. De ahí su aspecto jurídico.

Existen otros aspectos secundarios, que también constituyen la actividad financiera, como el sociológico en virtud del cual su actividad, debe de atender a las repercusiones sociales que puedan derivarse de esta actuación; el ético, en cuanto a que se pretende servir a determinados valores sociales; el contable, dado a que los movimientos generados por el proceso ingreso-gasto deben de ser calculados dentro de un sistema de contabilidad; en fin, se podría enlistar diversos aspectos que dependen de la naturaleza del actividad de los cuales forman parte. Con lo anterior, queda demostrado que a la Actividad Financiera del Estado, no sólo se le debe de

dar el carácter de económico, que si bien es cierto, tiene base económica, no deben de desconocerse la influencia de otros aspectos, como el político, el jurídico, el sociológico, etc., sino que se debe de tener una postura amplia, tomando en cuenta a cada uno de los elementos y aspectos que constituyen esta actividad al momento de su estudio, y estar así una correcta posición al definir su naturaleza.

1.4. MOMENTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

De lo anterior, se desprende que la Actividad Financiera del Estado, es un proceso constituido en tres momentos, a saber:

1.4.1. LA RECAUDACION DE LOS RECURSOS.

Es el momento de la obtención de los recursos o ingresos y la realiza el Estado a través de los diversos medios que tiene a su alcance; ya sea tanto por institutos de derecho privado, como la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos en la que obliga a sus gobernados a sacrificar parte de su ingresos, o de manera de institutos mixtos o la emisión de bonos para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.²¹

²¹ De la Garza, Sergio F. "Derecho Financiero." Porrúa 1992 Pág. 10.

De la anterior definición, observamos que surgen dos conceptos principales, uno es el de recaudar (del latín tardío *receptare*, por *receptare*.) "que es el recibir, acoger, cobrar o percibir caudales o efectos. Asegurar, poner o tener en custodia";²² y la de ingreso, que es la suma de dinero o especie que percibe el Estado, a través de los demás entes públicos por diversos medios. El carácter de públicos o privados que tenga el ingreso, lo determina la naturaleza de como se obtiene, consecuentemente, se entiende que los ingresos públicos son "las percepciones que en dinero o en especie obtiene el Estado como autoridad de los particulares conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio",²³ siendo los privados aquellos que obtenga como cualquier otro particular que administra sus bienes.

1.4.2. LA ADMINISTRACION DE LOS RECURSOS.

Una vez concentrados los recursos, el Estado procede a la gestión o el manejo de los recursos económicos obtenidos y la administración y explotación de sus propios fines patrimoniales de carácter permanente. Giuliani Fonrouge dice que este momento corresponde a la "riqueza estática, en cuyo momento se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento".

²² Diccionario Enciclopédico Salvat Editores. Tomo X, pág. 2817.

²³ Acosta Romero, Miguel. "Segundo Curso de Derecho Administrativo." Porrúa, pág. 385.

1.4.3. LA EROGACION DE LOS RECURSOS.

Es la actividad del Estado tendiente a la preparación, ejecución y control de los recursos económicos, indispensables para la cobertura de los gastos públicos y de la satisfacción de las necesidades colectivas que respectivamente se encuentren reunidas en la Ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos.

Para poder cumplir con los fines que se proponen, se necesita elegir las mejores alternativas de manera racional. Es por ello que se busca y planifica de manera ordenada, las alternativas o vías que de acuerdo a los recursos que dispone para hacer frente a las circunstancias económicas por las que atraviesa. En esta inteligencia, se derivan dos conceptos fundamentales como son "la planeación, que es la actividad de hacer planes de acción para el futuro, y programación, que es la selección cuidadosa de fines y medios propios para alcanzarlos."²⁴ Estos dos conceptos comprenden el presupuesto. Cabe entonces definir el concepto de presupuestar,²⁵ como el "formar el cómputo de los gastos o ingresos o de unos y otros, que necesariamente o probablemente han de resultar de un negocio de interés público o privado."

Tenemos que en la historia, la palabra presupuesto "*bougett*" es un término del argot del siglo XVIII (*bougett o sac de papier*) es el portamonedas público que servía de recibir los ingresos y obtener las

²⁴ De la Garza, Ob. Cit., pág. 98.

²⁵ Diccionario para juristas Mayo Ediciones pág. 2725.

sumas que gastaría el Estado.²⁶ Se dice que se denominaba en un principio a la bolsa de cuero en que el canciller de la Tesorería llevaba consigo al parlamento una relación de las necesidades de gobierno y con sus fuentes de ingresos. Después vino a significar los documentos y propósitos contenidos en la bolsa, con los proyectos de las finanzas públicas propuestas por los legisladores.

El presupuesto *latu sensu*, es un estado o cómputo que realiza un ente público (Estado) de los ingresos y egresos que se realizan en un periodo determinado, es un instrumento público político y económico para orientar el desarrollo social. De acuerdo al concepto que de la legislación mexicana en el artículo 12 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, -que es la ley de la materia-, define al Presupuesto de Egresos, como el decreto que aprueba la Cámara de Diputados a iniciativa del Poder Ejecutivo, para expresar durante el periodo que comienza a partir del primero de enero de cada año, las actividades, las obras y los servicios públicos que se hagan.

²⁶ Serra Rojas. "Derecho Administrativo". Porrúa, 1990. Pág. 24.

CAPITULO DOS**EL PODER TRIBUTARIO Y LOS
INGRESOS DEL ESTADO.**

2.1 EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

Como se ha dicho en el capítulo anterior, uno de los elementos que conforman la estructura del Estado es el poder el cual se divide para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial para alcanzar los fines encomendados por la colectividad que son precisamente lograr el bien común, y para que esto sea posible se requiere de un sustento económico.

En esta tesitura, se expondrá ahora la manera de cómo el Estado puede allegarse de recursos, en lo que concierne a la materia fiscal, cuando el Estado solicita a sus gobernados a que se desprendan de una parte de sus ingresos o ganancias, para que posteriormente, su producto sea destinado en una actividad que reditúe beneficio a la colectividad; conducta tributaria que se refiere a una imperatividad o facultad que tiene el Estado en relación con sus gobernados que algunos autores indebidamente la denominan como la potestad tributaria del Estado.

Pero antes de entrar a la conceptualización de lo que es la potestad tributaria del Estado, es necesario tener en cuenta lo que es la figura del Poder Tributario del Estado, pues muchas veces, no se toman en cuenta los antecedentes ni las bases para definir la potestad tributaria del Estado, definiéndose como sinónimos o iguales en relación a su poder tributario, atribuyéndose incluso elementos propios del poder público, situación totalmente incorrecta para el exponente como lo veremos a continuación.

Para empezar, debemos entender primeramente el término de "poder" (*del latín vulgar potere*) como "el tener expedita la facultad de hacer una cosa. Dominio, imperio, facultad y jurisdicción para mandar o ejecutar una cosa; suprema potestad coactiva del Estado".²⁷ Es la capacidad de crear o destruir un derecho u obligaciones legales u otra fuerza legal.²⁸ Con ello se remontará a uno de los elementos que conforman la estructura del Estado que es el poder que se le confiere, llámese también poder público, poder político, poder supremo o soberano que hace mover la maquinaria del Estado.

El poder del Estado como lo menciona Serra Rojas,²⁹ es el medio poderoso para que el Estado tanto organice y dirija la vida política de la comunidad, como obligue y se haga obedecer de los demás y cumplir con los fines encomendados. Este poder, de fuerza "*moral, material o jurídica*" es el que permite mantener la supremacía del poder que manda sobre todos los demás poderes. Es el poder de dominación inalienable, imprescriptible e indivisible, que en su totalidad se le llama a lo que conocemos como soberanía del cual lo conforman cuatro aspectos: uno político y jurídico como el que dirige y controla la convivencia del grupo social; y la otra, real y social, de los cuales se refieren a quien tiene la titularidad del poder³⁰ y se ejerce por medio de los poderes que propiamente el pueblo-Estado instituya.

Ahora bien, es necesario referirse a la actividad financiera del Estado como el proceso que realiza el mismo, consistente en la recaudación,

²⁷ Diccionario para Juristas. Ediciones Mayo México pág. 2358

²⁸ Cfr. Jacques Van Offelen, citado por Serra Rojas Ob. Cit. Pág. 193.

²⁹ Cfr. Serra Rojas. Ob. Cit. Pág. 292.

³⁰ Cfr. Burgoa, Ignacio Op. Cit. págs. 150- 152.

gestión y aplicación de los recursos económicos para lograr los fines. El Estado al tiempo de realizar la actividad financiera, -como lo dice Sáinz de Bujanda,³¹ "...lo ejerce por medio del poder financiero que es ilimitado y anterior a la ley," instituido en nuestra Constitución, es decir, al poder de mando que tiene el Estado, le ha sido conferido por la voluntad general ejercido por su órganos, "...para exigir contribuciones coactivas (...) para decidir qué gastos podrán efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuáles fuentes se lograrán ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir ingresos directos, así como cuando procede emplearlo concretamente a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados..."³² Con esto, es oportuno mencionar que no se está refiriendo a un nuevo poder del Estado, ni el pretender dividir al poder indivisible. El poder financiero es una modalidad o faceta del Poder del Estado que se constituye al momento de realizarse la actividad financiera, entendida ésta, como el medio o aparato para alcanzar los fines que se constituye en sus tres momentos ya mencionados. En cada uno de éstos momentos, es "*movido*" por su "*correspondiente poder*" cuya denominación es en atención a la naturaleza de cada momento, teniendo así, que existe el llamado "poder tributario" del cual se ejerce sobre el primer momento de recaudación de ingresos cuando el Estado actúa como ente público; "poder patrimonial" del Estado, del cual se da al realizarse la administración y gestión de recursos y el "poder presupuestario" que resulta sobre el tercer momento de aplicación de recursos. Estos "tres poderes" que conforman el "poder financiero" del poder del Estado, son ejercidos de manera respectiva por los órganos del Estado legislativo, ejecutivo y judicial

³¹ Citado por Francisco de la Garza. Ob. Cit., página 209.

³² Villegas B. Héctor "Curso de Finanzas." Ed. Depalma, Méx. pág. 30.

de acuerdo a las atribuciones que le competen a cada uno dentro del Derecho Administrativo.

Con lo anterior, exclusivamente enfocaremos nuestra atención al poder ejercido sobre el primer momento de la actividad financiera, esto es a la recaudación de los ingresos del Estado actuando con el *jus imperii*: el poder tributario del Estado, definiéndolo correctamente en opinión de Francisco de la Garza como "...la facultad propia del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares, la obligación de aportar parte de sus riquezas para el ejercicio de sus atribuciones que les son encomendadas (...) tales aportaciones reciben el nombre de contribuciones, tributos o impuestos para que el Estado pueda realizar sus fines."³³ A mayor abundamiento Giuliani Fonrouge, lo define "como la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción."³⁴

Lo anterior se dice si tomamos en cuenta lo antes expuesto sobre el Poder del Estado, relacionado al ámbito de la materia tributaria, tenemos como consecuencia que éste es inherente a la actividad tributaria, instruido por la voluntad general y plasmado en nuestra Constitución, pues de acuerdo a lo que dice Bielsa, en el sentido de que la soberanía constituye el fundamento del Poder Tributario, siendo política antes que jurídica, es una e indivisible y pertenece a la nación misma, (esto es el pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino de la Constitución),³⁵ tendremos que la

³³ De la Garza Francisco. Ob. Cit. pág. 208.

³⁴ Giuliani Fonrouge "Derecho Financiera." Ob. Cit. Tomo I, pág. 322.

³⁵ Citado por Giuliani Fonrouge. Op Cit, pág. 324

acción tributaria, consiste en la creación de disposiciones normativas de carácter general abstracto y obligatorio en las que se establezcan los tributos o contribuciones a recaudarse por el Estado; la ejecución de esas normas tributarias y el dirimir las controversias que se susciten en el momento de la recaudación dentro de la esfera administrativa; por último, al control y cuidado constitucional de que se cumplan las normas tributarias al pie de la letra de nuestra Carta Magna y el vigilar que éstas se hayan expedido como la comunidad social lo deseó. Todo este conjunto de funciones, es campo de acción del Poder Tributario del Estado y es ejercida por los tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial respectivamente, dentro de la actividad tributaria del Estado en concordancia con lo que prescribe el artículo 49 de nuestra Constitución, en el cual establece que no podrán reunirse dos o más poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse en el legislativo en un solo individuo, salvo casos expresos que menciona la propia Carta Magna (art. 1°). Lo anterior es para evitar que surja un *super poder* que esté por encima del Poder del Estado o de que se establezca uno mayor o más fuerte que los otros, con el fin de que los tres poderes en su conjunto tengan la misma jerarquización en el ejercicio dentro del Poder Supremo, con el fin de garantizar la sujeción de todos los órganos públicos al estado de Derecho.

2.2. LA POTESTAD TRIBUTARIA.

El "primer momento" dentro de la actividad que ejerce el poder tributario, se origina cuando el Poder Legislativo realiza su función dentro del poder tributario: la creación de normas jurídicas. Esto es precisamente la "Potestad Tributaria del Estado", de ahí la razón de que

varios autores lo conceptualizan como una consecuencia del poder del Estado, pues se realiza "cuando el Estado actuando soberanamente y de manera general, determina cuales son los 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."³⁶ Es la imposición de las contribuciones mediante la ley y que por su función, se repite, la ejerce el Congreso de la Unión determinando los hechos o situaciones de causación, así como el sujeto, objeto, base, tasa, o tarifa de la actividad gravada mediante el procedimiento legislativo señalado en la Constitución; de igual manera, cuando en cada año señala en la Ley de Ingresos de la Federación, cuales son las contribuciones que van a estar en vigor dentro de cada año fiscal.³⁷

Entonces, la Potestad Tributaria del Estado es la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado "Poder Tributario", que en nuestro sistema se encuentra regulado por los artículos 73 fracciones VII y XXIX-A y 74 fracción IV de la Constitución que se ejerce dentro de los límites que la misma establece, surtiendo efectos jurídicos de carácter general, abstracto e impersonal. A esto también se le llamaría como Potestad Impositiva, Potestad Normativa Tributaria, mas no se le puede llamar como Poder Fiscal, o supremacía Tributaria, Poder del Estado -de manera estricta a lo que se ha referido en este trabajo-, o Poder de Imposición como algunos autores lo refieren, en virtud de que los anteriores conceptos son propiamente atributos del Poder del Estado. Consecuentemente los conceptos Poder Tributario y Potestad Tributaria se refieren a dos aspectos distintos en donde se puede

³⁶ Cfr. De la Garza. Ob Cit, pág.209.

³⁷ Mismo autor.

decir, que el primero es el aspecto general y el segundo la especie; uno ejercido por el Estado en su conjunto por los órganos legislativo y Ejecutivo y Judicial en la actividad tributaria; y la otra, por el Congreso de la Unión como órgano del Estado específicamente en una actividad, la creación de normas jurídicas.

Lo expuesto se refuerza si tomamos en cuenta el concepto de Potestad (del Latin *Potestas, Tatis*) como "el dominio jurisdicción, o facultad que se tiene sobre una cosa; en términos jurídicos, es una situación jurídica para originar obligaciones. Con las potestades se estabilizan las funciones abstractas del Poder Público en la Constitución de los Derechos previos a la relación Jurídica".³⁸ Es decir, que existe una diferencia jerárquica en los conceptos de poder y potestad a favor del primero dentro de este marco de estudio, donde la segunda se desprende de la primera.

2.3 LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

Una vez que el Estado ha ejercido la Potestad Tributaria, la actividad recaudadora no ha sido cubierta con la sola emanación de las normas, sino que es menester la aplicación de ellas o que éstas sean obedecidas por los particulares a quienes va dirigida; por ello, el Estado otorga a sus órganos competencia para realizar lo que se marca en la ley tributaria. Se entiende por competencia a la investidura o la "idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer y llevar a cabo determinadas

³⁸ Diccionario para Juristas, Ediciones Mayo 1990, pág. 2361.

funciones o actos jurídicos.”³⁹ La competencia tributaria es una manifestación específica del Poder tributario dentro de la actividad financiera. En nuestro país tiene su fundamentación de acuerdo a lo establecido por el artículo 89 fracción I de Nuestra Carta Magna, la cual señala que corresponde al Poder Ejecutivo precisamente ejecutar las Leyes, que en este caso son tributarias expedidas por el Congreso de la Unión, “...determinando o comprobando cuando se han producido en la realidad los hechos o situaciones que generan la obligación de pagar las contribuciones, señalando la cuantía de los pagos y verificando si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas a la Ley,”⁴⁰ y desde luego, lograr su cobro dentro del marco legal. Lo anterior, se señala que compete al Poder Ejecutivo ya sea por los órganos de la Administración Pública Centralizada que en este caso es a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por así instituirlo en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 31, o por algunos organismos de la Administración Pública Descentralizada -como el Instituto Mexicano del Seguro Social, INFONAVIT, entre otros-, la facultad, aptitud o disposición de cumplir y hacer cumplir la Potestad Tributaria del Estado, es decir, de llevar al plano material los presupuestos impositivos descritos en plano normativo hipotético, cuando éstos se encuadren dentro de la realidad del particular, determinando las cantidades de acuerdo a los parámetros de la ley y resolviendo las controversias que se susciten por la aplicación de la misma dentro del área administrativa; desde luego, no se podría pasar por alto la facultad Constitucional atribuida al Poder Ejecutivo, de reglamentar la ley

³⁹ Cfr. Flores García, Fernando. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM Diccionario Enciclopédico. Tomo I, página 242.

⁴⁰ Sergio Francisco de la Garza. Op Cit, pág. 209.

Tributaria que expida el Congreso de la Unión a fin de lograr el exacto cumplimiento o especificar el espíritu de la ley, con la única limitante de no salirse del cause de ella, produciendo consecuentemente, por su carácter administrativo efectos individuales concretos y personales en sus gobernados. A todo este conjunto de actividades se le denomina como la competencia tributaria del Estado.

La competencia tributaria al realizarse sobre el particular, esto es al ejecutarse la ley que se encuadra dentro de su realidad, constituye por así decirlo, el nexo para que el Estado pueda llegar al mundo jurídico del gobernado; es el puente o medio para trasladarse del plano hipotético abstracto, unipersonal y general al real, concreto, personal e individual y tener efectos en la esfera jurídica de éste, en virtud de que la competencia tributaria "carece de connotación de potestad, toda vez que no existe la relación de poder, sino un sometimiento de la norma, tanto por parte del Estado en calidad de sujeto activo como del particular, como sujeto pasivo de la obligación tributaria..."⁴¹ pudiéndose agregar "que es el derecho a dirigir, a mandar, a ser escuchado y obedecido por los demás."⁴² circunstancia que sólo le otorga la norma jurídica. Por lo que se puede decir, que si no existe precepto legal que le señale al Estado-órgano administrativo su actuación o facultad dentro de la relación tributaria en determinado acto, éste no podrá interrumpir dentro del ámbito jurídico del particular. El elemento, "precepto legal" dentro de la relación tributaria, no se instituye para enmarcar sólo el origen de esa actuación, sino para establecer las

⁴¹ Jarach Dino, citado por Luis Humberto Delgadillo en su obra "Principios de Derecho Tributario." Edit. Limusa, Méx. 1991. pág. 46.

⁴² Maritain, Jaques, citado por Serra Rojas, Ob. Cit. pág. 293.

condiciones para hacerla válida, obedeciendo para ello, a limitaciones jurídicas que el Estado deberá observar.

2.4. LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

Si tenemos en cuenta que para el nacimiento del ente jurídico Estado, se realizó una cesión de derechos por parte de los individuos - pueblo-, entonces tenemos que hablar del resto de los derechos que éstos no ceden. Estos derechos son los llamados derechos fundamentales del hombre y del ciudadano, inherentes a su persona y que se clasifican en rubros de igualdad, seguridad jurídica, libertad y de propiedad, que equivalen en su conjunto a la esfera jurídica del gobernado, es decir, a todo lo que concierne al ámbito de igualdad con sus semejantes; al de libertad con sus manifestaciones y al respeto de su propiedad; y por último, a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios, condiciones, entre otros, por actos del Poder Público para que éstos sean constitucionalmente válidos cuando se afecte la esfera del gobernado, esto es el derecho a la seguridad jurídica.⁴³

Los derechos fundamentales del hombre, además de ser inherentes a su personalidad, son imprescriptibles, inalienables, e indivisibles, e impiden tanto la arbitrariedad del Estado cuando ejerce sus funciones o atribuciones en los gobernados al entrar en su esfera jurídica,

⁴³ Cfr. Burgoa, Orihuela, Ignacio, "Las garantías individuales." Porrúa 1986, págs. 157 y 193.

como el respeto a los ciudadanos en su integridad, cumpliéndose con lo establecido en el pacto social que es nada menos la *voluté générale* (voluntad general) que la colectividad impregnó en nuestra Constitución. A este conjunto de derechos se le conoce en nuestra materia con el nombre de *límites constitucionales al poder Tributario del Estado*.

Cabe agregar que las limitaciones no provienen de un poder que esté por encima del Poder del Estado -hablando desde el aspecto social y real ya que el Poder Público es autónomo y soberano-; recordamos que en el mismo pacto social, los individuos acordaron otorgarle al Poder del Estado en su aspecto Político y Jurídico la autolimitación y la autodeterminación⁴⁴ como partes inherentes del Estado, en la que se selecciona la forma que más le conviene para constituirse, así como su propio sistema de autofuncionamiento, imponiéndose a sí mismo ciertas restricciones en beneficio de los individuos, "... a fin de que los actos del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo (puedan) ser comparados en todo momento con la finalidad de cualquier institución política, sean más respetados, a fin de que las reclamaciones de los ciudadanos en el futuro estén fundadas sobre principios simples e indiscutibles, se encaminen siempre hacia el mandamiento de la Constitución y la felicidad de todos."⁴⁵

Muchas veces, cuando se refiere a los límites antes señalados, se relacionan con la Potestad Tributaria del Estado, sin embargo, el exponente no está de acuerdo con esta aseveración, ya que conforme a lo

⁴⁴ Misma obra, pág. 193.

⁴⁵ Fragmento de la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano, París Francia.

visto en el apartado correspondiente de este trabajo, la potestad sólo se refiere a una parte del amplísimo poder tributario, siendo entonces una incorrecta denominación que provocaría doctrinariamente tanto a coartar los derechos fundamentales del hombre, ya que el Estado -persona jurídica, no sólo afecta al particular en su esfera cuando ejerce su función creadora de normas tributarias, sino también cuando da cumplimiento a ellas, consecuentemente, atendiendo a la correcta denominación de las dos figuras jurídicas expuestas, los límites constitucionales deben atribuírseles al Poder Tributario del Estado.

2.4.1. LA IGUALDAD

Antes de entrar al estudio de lo que es la igualdad como límite al Poder Tributario del Estado, es necesario hablar de lo que es la justicia, ya que es en este concepto lo que se ajusta a la forma de la recaudación de los tributos, consistiendo la justicia en dar a cada quién lo que le corresponde como exigencia del Derecho Positivo. La justicia tiene su base en la igualdad, llamémosla también equidad, y en la proporcionalidad que es nada menos la justicia conmutativa y distributiva, (el de tratar igual a los iguales y a los desiguales en igualdad proporcional). Para lograr la igualdad, es necesario que se dé de manera general, al proveer de manera genérica las situaciones concretas, es decir mediante ley y no sólo al corregir la ley cuando ésta resulte inicua, sino también el darle en el momento de considerarla, una correcta interpretación

El principio de igualdad, "es cuando varias personas en número indeterminado se encuentran en una determinada situación, y tengan

la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y obligaciones que emanan del Estado, derivadas de una cierta y determinada situación en que se encuentren."⁴⁶ La situación referida con anterioridad, es nada menos que las personas en su sentido integral y como sujetos de derecho, realizan o realizarán diversas actividades que están encuadradas y reglamentadas en nuestra legislación y al estimarse a los sujetos en un hecho jurídico determinado, su aplicación debe ser de manera común con los demás que se encuentran dentro de la misma hipótesis de la ley, atendiendo a las circunstancias de diferentes índoles económicos y sociales.⁴⁷

Es pues, este principio a que se refiere nuestra Constitución, es nada menos que la igualdad ante la ley la cual establece en su primer precepto, que todos los habitantes de los Estados Unidos Mexicanos, gozaremos de las garantías que la Constitución nos otorga, sin importar el sexo, clase o condición social; prohibiendo asimismo la esclavitud, la asignación de títulos nobiliarios y el no ser juzgado por tribunales especiales ni por leyes privativas, tal y como se establece en los artículos 1º, 2º, 4º segundo párrafo; 12 y 13 de nuestra Carta Magna, atributos que deben estar insertados en el cuerpo legal de nuestro conjunto jurídico, evitando siempre el trato discriminatorio o preferencial sobre una persona por concepto alguno, en virtud de que todos los habitantes se encuentran en igualdad jurídica de garantías, derechos y obligaciones.

⁴⁶ Cfr. Burgoa, *Op Cit.* pág. 250.

⁴⁷ Cfr. misma obra, pág. 251.

2.4.2. LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD

La equidad y la proporcionalidad son la igualdad ante la ley tributaria, consagrada el artículo 31 fracción IV de la Constitución como la manifestación de lo justo, en la que a todos los sujetos pasivos de un mismo tributo se les grave de la misma manera, "...que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente en la hipótesis de causación, ingresos, deducciones, plazos para pago, debiendo variar únicamente las tarifas aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente...".⁴⁶

La proporcionalidad, está íntimamente ligada con la capacidad contributiva del individuo en donde el mandato constitucional entraña el mandato igual a desiguales como medida a la capacidad contributiva referido al *quantum* del Tributo; es decir, que la carga impositiva, que se imponga al individuo, debe de atender a su capacidad contributiva del sujeto, de manera que los que tengan mayores ingresos tributen en la misma proporción a los que tienen menores o escasos recursos, significando para ellos el menor sacrificio posible a su patrimonio.

Distinguidos tratadistas de la materia, muestran su desacuerdo al tratarse a la proporcionalidad y a la equidad como dos principios excluyentes y diferentes entre sí del artículo 31 fracción IV constitucional. Esto a raíz de un criterio formulado por nuestro más Alto

⁴⁶ Informe del Pleno, 1984, pág. 325.

Tribunal, en el sentido de que para la validez constitucional de un impuesto debe obedecer a la satisfacción de estos dos principios, de manera que si uno de ellos faltase, el impuesto no será reconocido.⁴⁹ Dicha argumentación se sustenta en que la proporcionalidad y la equidad conforman la Justicia Tributaria, (todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el menor sacrificio posible), y éste a su vez, requiere de la realización de dos principios: una la generalidad de la norma tributaria, refiriéndose a todos los que tienen capacidad contributiva que se encuentren bajo el mismo hecho generador de la ley paguen el impuesto; y la segunda, el principio de uniformidad la cual atiende a que la carga impositiva represente para todos el menor sacrificio posible, de manera que los iguales sean tratados de igual forma. Por lo anterior, la proporcionalidad y la equidad, deben de ajustarse a los contribuyentes de manera simultánea; caso contrario, si éstos se consideran de manera excluyentes al momento de ejercer el poder tributario, la adecuación de uno implicaría el desajuste de otro, máxime cuando en el artículo 31 fracción IV de la Constitución los liga con la conjunción "y" constituyéndolos así en un principio unívoco a la tributación.⁵⁰

La proporcionalidad y la equidad, es conceptualizada en nuestro derecho por la siguiente tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Corte, visible en el Apéndice 1985 en su parte I, Sección Amparos contra Leyes Federales, página 190 de la tesis 98, que dice:

⁴⁹ Cfr. Jurisprudencia 541 de la Recopilación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, año 1955.

⁵⁰ Cfr. Garza Servando J., citado por Fco. de la Garza. Ob Cit. págs. 270 y 271; Flores Zavala E. Ob Cit. págs. 206- 210

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31 FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- 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 de 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 de manera cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio, se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada, con la capacidad económica de los contribuyentes que debe de ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe de 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 de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc., debiendo de variar únicamente 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 de guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

2.4.3. LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad, implica que todos los actos de todos los órganos del Estado deben de estar sujetos al derecho positivo vigente, es decir, deben de estar apoyados en las disposiciones generales, abstractas e impersonales dictados por el propio Estado para ser jurídicamente válidos. Esta condición es para cuando la autoridad realice cualquier acto sobre el particular, con la finalidad de que su actuación no sea arbitraria o caprichosa, protegiendo al individuo, dentro de un orden jurídico que consagra un derecho para los gobernados.

El principio de legalidad, es la relación de conformidad o regularidad entre todo acto de autoridad con respecto a la norma superior, operando incluso en toda la estructura jerárquica del orden jurídico del Estado, de tal manera que la relación entre norma jurídica y acto de autoridad, ya sea de índole administrativo, jurisdiccional y legislativo, deben ser plenamente identificados por la ley. Este principio rige de igual modo en la función legislativa, no únicamente a la sujeción de normas jurídicas para crear la ley específica sino que ese proceso legislativo debe de aplicarse con la debida jerarquización y observancia de normas inferiores a las superiores; por ejemplo, de que el reglamento no irá jamás en contra de la ley de la cual deriva su origen, de igual manera, que la ley no será contraria a lo que señala la Constitución, con lo anterior, se constituye un elemento más de validez de la norma que crea tanto el legislativo como el ejecutivo dentro de su plano competencial como lo es la legalidad y la constitucionalidad de las normas

de manera respectiva, que se conciben como garantías de la regularidad de los actos jurídicos individuales.⁵¹

El artículo 14 Constitucional, establece entre otras cosas, que toda resolución judicial que tienda a privar los bienes jurídicos tutelados del particular, deben de estar sujetos a la estricta aplicación de la ley. Por su parte, el artículo 16 Constitucional, requiere de la fundamentación y motivación de todo acto de autoridad como condiciones básicas para modificar la situación jurídica del individuo. Se entiende por fundamentación a la expresión, con precisión del precepto o preceptos legales aplicables; y por motivación al señalamiento también con precisión de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para fundar el acto; necesitándose además de la existencia de adecuación entre los motivos argumentados y normas aplicables, esto es, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. Estos preceptos constitucionales, anteriormente delimitados, tienen como fin el lograr el principio de seguridad jurídica a favor del gobernado en un estado de Derecho instituido en nuestra Constitución.

La legalidad tributaria, además de los anteriores preceptos señalados, se deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución, en la cual se señala que toda contribución que realicen los mexicanos para sufragar los gastos públicos, deben de hacerse de acuerdo a lo que establecen las leyes. Este principio, puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del Derecho Penal "*nullum crimen, nullum poene sine lege*" (no hay delito ni

⁵¹ Cfr. Orozco Heriquez Jesús. Diccionario Jurídico Mexicano Ob. Cit. Pág. 2536

pena sin ley), al Derecho Tributario que sería *"nullum tributum sine lege"* (No hay tributo sin ley). Esto quiere decir que la aplicación de la ley es de estricto derecho. Aquí la ley juega un papel importante y trascendental en virtud de que es "... el fundamento jurídico del crédito impositivo (...) y sólo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto, y ella misma regula taxativamente, el nacimiento, el contenido y la extinción del crédito correspondiente..."⁵² Lo anterior quiere decir, que la ley no sólo establece el hecho imponible para que surja la ley tributaria, sino que debe proveer su alcance y contenido para determinar los elementos fundamentales de los cuales sirvan para definir el cómo, el cuánto, y los quiénes de la relación: esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, base cuota, época de pago con toda claridad y certeza, para que sea cumplida al pie de la letra por la autoridad administrativa correspondiente, sin que quede margen a su arbitrio o discrecionalidad. A este respecto es de mencionar lo preceptuado por el artículo 4° del modelo del Código Tributario para América Latina,⁵³ la cual establece que "...sólo la ley puede crear, modificar, o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo, (...) otorgar exenciones, (...) regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos de pago."

La legalidad tributaria no solamente consiste en que las contribuciones que se impongan a los particulares, tienen que estar descritas en las leyes para que el poder ejecutivo las observe, sino que también el

⁵² Blumenstein, Ernesto. citado por De la Garza. Ob Cit. pág. 546.

⁵³ Citado por Delgado Gutiérrez, Luis. en su obra "Principios de Derecho Tributario." Ob. Cit. pág. 86

poder legislativo debe de acatar este principio en el momento de crear la ley, describiéndose en ella, todos los elementos del impuesto con sumo cuidado, vigilando el legislador que no contenga vicios que originen su inconstitucionalidad, y sin dejar lugar a la interpretación por analogía y aún por mayoría de razón para determinar las contribuciones. La ley, debe ser por igual clara, específica con respecto a la actividad que grava. Su emisión debe de adecuarse debidamente un proceso legislativo establecido en la Constitución en su artículo 72 para su validez jurídica, de lo contrario, el acto de autoridad no tendrá injerencia en la esfera jurídica del gobernado.

El proceso legislativo que se refiere en el párrafo anterior está escindido en las siguientes etapas o fases:

1° Iniciativa.- Corresponde al Presidente de la República, que puede realizar igualmente el Congreso de la Unión.

2° Discusión.- Es el acto en el cual se delibera las iniciativas propuestas ante el Congreso de la Unión. En materia tributaria, corresponde a la Cámara de Diputados fungir como cámara de origen y a la Cámara de Senadores como revisora, con el fin de considerar si son aprobadas o no, ya sean de manera parcial o total.

3° Promulgación.- Es el acto que se realiza una vez que el proyecto haya sido aprobado por el Congreso de la Unión, se pasará al Ejecutivo, donde éste, la aprobará en caso de estar de acuerdo, oficiándola bajo la siguiente fórmula: "El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (texto o ley del decreto)."

4° Publicación.- Es el acto donde el proyecto ya promulgado se manda a publicar en el Diario Oficial de la Federación para darse a conocer a quienes estará a cargo su observancia.

5° Iniciación de vigencia.- Es el momento en que el decreto entra en vigor con toda su fuerza obligatoria.

Se tendrá por acreditado el principio de legalidad de las contribuciones en su plano normativo, si se cumplen las siguientes condiciones:

- 1.- Que sea una ley formalmente emanada del Congreso de la Unión la que establezca la contribución, toda vez que es órgano encargado de formularla.
- 2.- Que la ley, reúna las características fundamentales inherentes a toda creación normativa, es decir, generalidad, permanencia y abstracción.
- 3.- Que la ley, determine con toda exactitud los elementos esenciales de la contribución a saber, objeto, sujeto, base imponible, cuota tarifa y época y forma de pago.
- 4- La ley que establezca las contribuciones, debe de tener el carácter general y obligatorio para todos los que se encuentran dentro de la hipótesis de la norma.
- 5.-- Sólo los entes habilitados en derecho para percibir las contribuciones son la Federación, los Estados, los municipios y el Distrito Federal de acuerdo a nuestro sistema de gobierno federal.
- 6- Las contribuciones deben de ser destinadas específicamente a los gastos públicos.

7.- La contribución debe de ser proporcional y equitativa.

8.- El poder legislativo para el momento de crear la ley, debe de acatar el proceso legislativo señalado en la Constitución.

Como hemos observado, la regla general de la ley o decreto en cuanto a su origen, se encuentra exclusivamente depositada en el Poder Legislativo, empero por excepciones previstas en la propia Constitución, el decreto puede tener su origen en el Poder Ejecutivo, lo que da lugar a que existan el llamado decreto ley y el decreto delegado.

El decreto ley, es la forma cuando se autoriza al titular del Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una cesión o delegación de facultades por parte del Congreso de la Unión. Esta situación se encuentra contemplada en el artículo 29 de nuestra Carta Magna al expresar que en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que sitúe a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de la República, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, así como los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, o de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en un lugar determinado, las garantías que fuesen obstáculos para ser frente, de manera rápida y fácil la situación.

El decreto delegado, se produce cuando el Congreso de la Unión transmite al Poder Ejecutivo potestad para legislar. Mismo que se encuentra regulado por el artículo 131 de la Constitución, en la cual establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo, a través de su titular, sea

facultado por el máximo organismo legislativo de la República, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el Congreso y para crear otras; así como para restringir o prohibir las importaciones, exportaciones y el trámite de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El Ejecutivo dará cuenta al Congreso de la Unión la facultad que le haya sido concedida con anterioridad.

Para mayor abundamiento al tema del principio de legalidad, se anota la siguiente y tan conocida Jurisprudencia del Pleno de la Corte de 1985, visible en el Apéndice 1985, Parte I, Amparo contra Leyes, tesis 54, página 105:

"IMPUESTOS, PRINCIPIOS DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA TRIBUTARIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar en su fracción IV que los mexicanos deben de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está 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 se recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que en conforma nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de la aplicación 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 deba emanar de aquel poder que conforme a 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 aquél 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 gobernantes los que determinen las cargas fiscales 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 los impuestos imprevisibles o título particular, sino que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y a la autoridad, no le queda otra cosa sino el aplicar las disposiciones de observancia, general o obligatoria al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado pueda realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior y esté 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 en los impuestos que no tengan un claro apoyo legal deben de considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

2.4.4. PRINCIPIO DEL GASTO PUBLICO.

Primeramente, por gasto público deberá de entenderse como "el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios, para la adquisición de

diferentes servicios públicos; para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia" (pensiones, jubilaciones, subsidios).⁵⁴

Los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos atento a su capacidad contributiva para el sostenimiento de todos los gastos de la administración que sustente la vida del aparato del Estado.

Para que se configure el principio del gasto público -como lo menciona Miguel Valdés Villarreal-,⁵⁵ es necesario lo siguiente:

- a) La recaudación de fondos es únicamente para sufragar las necesidades económicas que generen el ejercicio de la competencia constitucional de la Federación, de los Estados y de los municipios
- b) Los Poderes de la Unión, los Estados y municipios, son los encargados para afectar el gasto público.
- c) La autorización para efectuar el gasto público debe estar consignada en el Presupuesto anual de gastos o por una ley posterior.

El principio del gasto público es muy importante en materia tributaria, en el sentido de que justifica "el para qué" de la recaudación que realiza el Estado, buscando siempre la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios

⁵⁴ Cfr. Chapoy Bonifaz, Beatriz. Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. Cit. Pág. 1525

⁵⁵ Citado por De la Garza Francisco. Ob Cit. pag. 337.

públicos.⁵⁶ Este principio es determinante para decretar la validez del tributo y a la vez, es una condición necesaria para la facultad impositiva del Estado, de tal manera, que sin éste principio, el tributo será contrario a la Constitución, específicamente en su artículo 31 fracción IV.

2.4.5. PRINCIPIO DE PROHIBICION DE LEYES PRIVATIVAS.

La aplicación de leyes fiscales privativas, deriva del principio universal de igualdad, en el entendido de que todos los hombres son iguales ante la ley, y los contribuyentes sólo pueden ser juzgados por leyes fiscales abstractas, impersonales y permanentes. Este principio se encuentra establecido en el artículo 13 Constitucional, que señala que nadie puede ser juzgado por leyes fiscales privativas.

Al referimos a la ley, en su sentido formal y material, como acto jurídico emanado por el Poder Legislativo, debe tener las características de tal para ser válida (general, impersonal, abstracta.) y que sus disposiciones subsistan a constantes aplicaciones en los supuestos previstos, sin contraerse a una persona física o moral particularmente considerada o a un número determinado de individuos;⁵⁷ es decir, que la ley no debe de mostrar trato discriminatorio bajo ningún concepto a los individuos que sujeta, ni dar trato distinto a una persona en relación con los demás que están bajo el mismo presupuesto hipotético.

⁵⁶ Informe de la SCJN, 1969 Sala Auxiliar. Págs. 24 a 26.

⁵⁷ Cfr. Sánchez León Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano." Cárdenas Editor y Distribuidor. Méx. 1994. pág. 263.

Para poder identificar una ley como privativa, la norma, al momento de su aplicación, se agota o desaparece frente al caso concreto y no puede ser utilizada con posterioridad."

2.4.6. PROHIBICION A LA EXENCION DE IMPUESTOS.

La prohibición de exención de impuestos, se deriva del principio de igualdad. De acuerdo a la Ley Orgánica del artículo 28 constitucional en Materia de Monopolios, "hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condona en forma privativa los impuestos ya causados". La prohibición a esta práctica es establecida por el artículo 28 constitucional la cual establece que "en los Estados Unidos Mexicanos, quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes." Esto quiere decir que los particulares los cuales tengan legalmente la obligación de contribuir, lo hagan y el Estado no tiene porque eximirlos de su pago de impuestos aunque sea de manera parcial o total.

Este principio protege la libre concurrencia económica, evitando que determinadas personas obtengan ventajas o privilegios al ser eximidos del pago de impuestos.

⁵⁸ Cfr. Tesis del Pleno de la Corte 1ª parte último apéndice del Semanario Judicial de la Federación. pág. 169.

2.5. LOS INGRESOS DEL ESTADO.

2.5.1. CONCEPTO:

Los ingresos del Estado son el caudal económico que el Estado obtiene para satisfacer las necesidades de los individuos a los cuales sirve, así como para realizar sus funciones y alcanzar sus fines.

2.5.2. CLASIFICACION

En términos del artículo 73 fracción VII Constitucional, el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Por consiguiente se clasifican en dos grandes grupos los ingresos que percibe el Estado: uno, en el que quedan comprendidas las fuentes impositivas y el otro las que quedan comprendidas las demás fuentes de ingresos. Estos dos se denominan respectivamente contribuciones y otros ingresos.³⁹

Así el Código Fiscal de la Federación alude en su artículo 2º a las contribuciones que clasifica en impuestos, aportaciones y seguridad social, contribuciones de mejoras, los derechos y accesorios, y comunes a éstos, conforme lo que establece la Ley de Ingresos de cada año en lo

³⁹ Margáin Manautou, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1993. Pág. 69.

concerniente a las contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago; multas por violaciones a ordenamientos tributarios y los recargos punitivos o moratorios por falta de pago oportuno a éstos tributos.

Dentro del grupo de "otros ingresos", quedan comprendidas las especificadas en el artículo 3° del ordenamiento antes referido, en el que quedan comprendidos los productos que son los derivados de la explotación de bienes del dominio privado; utilidades de organismos descentralizados y empresas en la que el Estado es accionista mayoritario o minoritario, los derivados de las ventas de bienes y valores, los de recuperaciones de capital; los aprovechamientos, que comprenden entre otros ingresos multas no impositivas, recargos no tributarios, indemnizaciones y regalías; y por último, los ingresos derivados de financiamientos crediticios tales como la emisión de bonos, emisión de papel moneda y empréstitos.

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Son las contribuciones establecidas en la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Seguro Social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado, en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Las aportaciones de seguridad social, son las comprendidas específicamente, las cuotas patronales, los recargos y los capitales constitutivos establecidas en ley a cargo de entidades públicas, personales, físicas y morales que tengan la calidad de patrones, destinadas a proporcionar los servicios de seguridad que reciben los organismos paraestatales que los otorgan. (IMSS, INFONAVIT, ISSSTE).⁶⁰

Al principio, al conceptualizar a esta clase de contribuciones, no se establecía si éstos podrían encuadrarse como impuestos o como derechos. Para poner fin a este problema, el legislador optó por señalarlas como contribuciones independientes a los impuestos y derechos.

LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Son contribuciones que recibe el Estado de los propietarios o poseedores cuyos bienes inmuebles se incrementan en su valor como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o zonificación.

⁶⁰ Cfr. Sánchez León Gregorio. Ob. Cit. Pág. 174.

De lo anterior, se desprenden los siguientes elementos:

- a) Es una contribución del Estado.**
- b) La obligación de pagar la contribución de mejoras es establecida de manera legal**
- c) Su presupuesto de hecho es la realización de la obra pública que produce un aumento de su valor en torno al suelo en que se encuentran asentadas las propiedades que sufrieron la utilidad pública.**
- d) El sujeto pasivo, es el propietario del bien inmueble donde se realiza la obra pública.**
- e) La contribución especial se paga por el beneficio que reciban las personas favorecidas la obra pública que el Estado realice en sus predios.**
- f) Su pago es obligatorio, pudiéndose aun hacerse de manera coactiva.**
- g) La aportación económica por los particulares, debe ser inferior al valor de la obra ejecutada.**
- d) Las cantidades pecuniarias que se recauden por este concepto serán únicamente para cubrir los gastos, consistiendo por lo tanto un financiamiento que realiza el Estado a cargo de los beneficiarios que puede ser total o parcial.**

LOS DERECHOS.

Los derechos, de acuerdo a la definición contenida en el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal de la Federación, son las cantidades

establecidas en la ley, por el uso o el 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 o órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Para Margáin Monautou, es la contraprestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de los servicios administrativos.⁶¹

Giuliani Fonrouge dice que el derecho (la tasa como se le conoce en otros países), 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.⁶²

Con las anteriores definiciones, así como la legal, se pueden desprender las siguientes características o elementos que se presentan a continuación:

- a) Es una contribución establecida en un acto legislativo que sería la Ley Federal de Derechos que se fija de manera anual.

⁶¹ Margáin Monautou E., Ob. Cit. Pág. 94.

⁶² Giuliani Fonrouge. Ob Cit. Pag. - 263.

b) Se refiere a una contraprestación que realiza el Estado con su poder de *imperium* de manera directa e inmediata para el particular.

c) El hecho generador se constituye en tres supuestos:

- El uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

- Por servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.

- Por servicios que corresponden exclusivamente al Estado a cargo de organismos descentralizados.

d) El hecho generador "servicios públicos" que se señala en sus dos últimas frases arriba anotadas, se refieren a que deben de ser de manera exclusiva e inherente al Estado, de tal manera que no pueden ser prestados por los particulares. Estos servicios no son contractuales sino son fijados de manera unilateral.

e) Los servicios públicos del Estado, son prestados por la Administración Pública o por los organismos descentralizados, cabe decir que el Poder Legislativo no cobra por la realización de sus funciones y al Poder Judicial, se le tiene prohibido por mandato constitucional

f) Es una contribución derivada de una contraprestación sobre la utilidad de bienes y servicios propios del Estado a cargo del particular que solicita el bien o el servicio.

g) El hecho generador constituye un beneficio para el particular que se adecue a la norma.

h) También se habla de la divisibilidad del hecho generador que es en contraposición al del impuesto en el sentido de que el servicio

tiene que ser individualizado, específico y concreto para el particular, siendo en consecuencia medido en su uso, es decir, para que pueda ser posible cuantificar el uso que del servicio hace para el particular y poder cuantificar su monto de manera racional.

i) Por último por ser parte del rubro de las contribuciones, su destino de los derechos debe destinarse para sufragar el gasto público en este caso, más que nada para sufragar el servicio que presta.

j) Su cobro debe establecerse en la ley.

LOS IMPUESTOS

De acuerdo al artículo 2º fracción del Código Fiscal Federal, son "son las contribuciones establecidas en la ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hechos previstos por la misma y que son distintas a las señaladas en las fracciones II, III Y IV de este artículo" (derechos, contribución de mejoras y aportaciones de seguridad social).

Eheberg define al impuesto como las prestaciones que se cubren, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades del 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.⁶³

⁶³ Citado por Flores Zavala. Ob Cit. pág. 35.

Para Giana Antonio Micheli, el Impuesto es la prestación coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación fijada por la ley con el presupuesto de hecho legalmente establecido.⁶⁴

Fuentes Quintana menciona que el impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado y de las Entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación de forma autorizada y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.⁶⁵

El Código Fiscal de la Federación del treinta de diciembre de mil novecientos treinta y ocho, en su artículo 2º, definía al impuesto "como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija de manera unilateral con carácter obligatorio a todos aquéllos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador en la ley fiscal".

De las anteriores definiciones acerca del Impuesto, se desprenden las siguientes características:

- a) Tiene su origen en la ley.**

⁶⁴ Citado por Jiménez González Ob Cit. pág. 62.

⁶⁵ Cfr. Gil Valdivia Gerardo. Diccionario Jurídico de la UNAM pág. 1638.

b) Se observa que el legislador del año de mil novecientos ochenta y uno, ha suprimido del concepto del impuesto, el señalamiento de poder cubrirse en dinero o en especie, ya que antes, se especificaba la forma de pago como instrumentos sustantivo del mismo. Consecuentemente, atendiendo a la estricta aplicación de las leyes tributarias, la forma de pago debe hacerse sólo de manera pecuniaria.

d) El sujeto a quien debe de pagar el impuesto es el gobernado, sea éste persona física o moral.

e) Dicho sujeto, debe de encuadrar la actividad que realice, dentro de la hipótesis que la ley señale.

f) Es una prestación que al fijarse en la ley, se hace de manera unilateral, es decir, su imposición no es acordada con el gobernado, sino que el Estado fija a través de sus órganos en ejercicio de su poder de imperio, de la soberanía jurídica y política que tiene en determinado territorio.

g) Lo anterior, se desprende de igual manera, la carga que tiene el gobernado de hacerlo, incluso de manera coactiva.

h) Por ser una contribución al Estado, de la manera obligatoria debe destinarse para cubrir los gastos públicos.

**CAPITULO TERCERO:
LA OBLIGACION TRIBUTARIA.**

3.1. LA RELACION TRIBUTARIA.

Dentro del Derecho Público se encuentran especificados dos sujetos jurídicos: el ente público Estado como el rector de los bienes y riquezas de la comunidad el cual representa el orden jurídico; y el otro, los individuos que en su conjunto conforman el grupo social. Ambos poseen diferentes atributos pero se encuentran en un mismo plano de subordinación frente a la ley. Cuando los dos sujetos se ven implicados dentro de un mismo hecho previsto en la norma jurídica, se colocan dentro de una situación jerárquica de supraordinación a favor del primero en contra de los segundos, con el fin de que el Estado pueda lograr sus fines, realizar sus funciones y atribuciones o facultades que le otorga la Constitución.⁶⁶ De esta manera, observamos que existen toda una gama de relaciones jurídicas dentro del Derecho Público descritas en las leyes, entendiéndose como tales, a los vínculos que unen y hacen coincidir, al sujeto activo de un poder y deber de hacer cumplir, con el sujeto pasivo del deber cumplir en la cosa del Derecho.⁶⁷

En este orden de ideas, cuando el ente público actúa en ejercicio del poder financiero, -específicamente en el poder tributario, lo desarrolla en un doble plano de acción: uno es el elemento abstracto de creación de normas impositivas; y el otro, el plano concreto que es la aplicación de esas normas.

⁶⁶ Cfr. García Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, México. 1990. Pág. 134

⁶⁷ Cfr. Serra Rojas, Andrés. Ob Cit. Pág 193.

Este conjunto de actividades está sujeta a una serie de normas jurídicas que conforman la disciplina denominada Derecho Tributario (como parte del Derecho Público), mismas que "crean, *juridificando* determinado sector de la realidad"⁶⁸ un tipo de relación que por referirse a la figura del tributo se denomina como relación jurídica tributaria.

Los elementos de esta figura son desde luego la Administración Fiscal como órgano del Estado encargado de recaudar, exigir y realizar cualquier actividad tendiente al tributo; el particular obligado a contribuir al Erario Público y el vínculo jurídico, el cual implica obligaciones, deberes y derechos.

Implica deberes tanto al particular como para el Estado, en virtud de que regulan el comportamiento de los sujetos dentro de la relación jurídico tributaria, pues para el primero se tiene la tarea de acatar y cumplir las disposiciones que marcan las normas fiscales, y para el Estado, el hacerlas cumplir de acuerdo a las facultades que marca y especifica la ley. Se dice que la relación tributaria implica derechos para ambas partes; pues por un lado se desprende un derecho de crédito a favor de la autoridad hacendaria, el cual puede exigir de manera coactiva al particular-obligado a cubrirlo; para el particular, los derechos en sí consisten en el conjunto de garantías o limitaciones al poder tributario del Estado, que lo protegen en contra de una posible arbitrariedad o pasividad en que el ente público incurra al dar cumplimiento a las normas tributarias. Por último, la relación jurídico

⁶⁸ Citado por Jiménez González. Ob. Cit. Pág. 163.

tributaria implica el nacimiento de una obligación de carácter tributario, esto es, al coincidir la realidad del particular en el hecho hipotético previsto en las disposiciones tributarias, dando como consecuencia que el particular esté obligado a otorgar una prestación pecuniaria a favor del Estado (tributo). A lo anterior, Gianinni afirma que "... las normas reguladoras (del Derecho Tributario) surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos, deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la Relación Jurídico Tributaria."⁶⁹

El elemento vínculo jurídico de la relación tributaria tiene como contenido un dar, pues consiste en una prestación pecuniaria a favor del Estado por parte del particular-obligado; consiste también en un hacer, ya que se refiere a una determinada conducta que deberá observar el sujeto pasivo, siendo por ejemplo, la presentación de declaraciones o avisos ante la autoridad hacendaria, o bien, el llevar determinado sistema de contabilidad de sus ingresos; contiene un no hacer determinado hecho jurídico que especifiquen las normas fiscales y hasta un soportar o tolerar la facultad revisora de la administración fiscal (prácticas de visitas domiciliarias).

Podemos darnos cuenta, que la norma es la que instituye la relación tributaria, pues su aplicación es de estricto derecho y no de poder por parte del Estado, toda vez que éste no se encuentra en supremacía frente a los individuos para actuar como quisiera. La ley como fuente de la relación tributaria, determina de manera exhaustiva, tanto los supuestos y elementos constitutivos de la relación como son el objeto, sujeto, las condiciones para

⁶⁹ Citado por Giuliani Fonroque. Ob cit. pág. 416.

que posteriormente se origine la obligación tributaria así como su extinción. Se puede entonces concluir que la relación tributaria es todo el conjunto de obligaciones, derechos, deberes que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero las actividades reguladas por la ley tributaria.⁷⁰

De lo anterior, se desprenden diferentes tipos de relación tributaria:

I. LA SUSTANTIVA O PRINCIPAL. Es la relación que implica en la obligación de dar una prestación pecuniaria al Estado (tributo), y en nuestro derecho se cubre excepcionalmente en especie. Es un derecho de crédito a favor del Estado como acreedor y el particular como el sujeto pasivo principal o deudor.⁷¹

II. LAS ACCESORIAS. Su contenido implica deberes y obligaciones de contenido patrimonial a favor de la autoridad recaudadora derivadas del pago del gravamen (recargos, multas, gastos de ejecución, constitución de garantías e indemnizaciones.) En nuestra legislación, éstas se encuentran señaladas en los artículos 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación.

III. LAS FORMALES. Son deberes de los cuales su contenido tiene como finalidad el organizar al fisco previniendo las

⁷⁰ Cfr. Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. Méx. 1993. Pág. 292.

⁷¹ Cfr. De la Garza. Op Cit. pág. 451.

formalidades que someten su actuación y delimitan su competencia, así como el establecer para el sujeto pasivo de la relación tributaria obligaciones de hacer, que es una prestación de hecho (proporcionar un informe o presentar una declaración ante la autoridad fiscal); un no hacer o una abstención a determinada conducta y la de tolerar o soportar un determinada actuación por parte de la autoridad (visita domiciliaria) En este tipo de relaciones, su contenido sólo atienden a la verificación, determinación, pago y cobro de la vía coactiva de los créditos fiscales.⁷² Es decir, el lograr o posibilitar el cumplimiento del contenido de la relación tributaria principal, la cual es la obligación tributaria.

Observamos que en la relación jurídico tributaria se hizo hincapié a que lo forman el conjunto de obligaciones y deberes; es necesario por lo tanto hacer la distinción del alcance de éstos dos conceptos. Se entiende como obligación en materia tributaria, al vínculo jurídico cuyo contenido consiste el dar la prestación pecunaria (tributo en la relación principal, multas y recargos en la relación accesoria); por deberes, el vínculo jurídico consiste, como se ha visto, en un hacer o no hacer o un tolerar, describiendo y determinando la conducta de los sujetos de la relación tributaria. Esta distinción, es a pesar de que el legislador señala de manera global a todo el conjunto de vínculos jurídicos de la relación como obligaciones.⁷³

De la relación tributaria, sustantiva o principal, se desprenden las siguientes características:

⁷² Cfr. Lanz Cárdenas Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano UNAM, Pág. 2776

⁷³ Cfr. Antonio Berliri, citado por Jiménez González. Ob. Cit. Págs. 167 y 168.

- a) Su carácter *ex lege*, porque nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto de hecho imponible de la ley.
- b) Es una relación de derecho público en razón de que el Estado actúa con su poder de *imperium* frente al particular.
- c) Es una relación sujeta al principio de legalidad y no al aspecto político, en virtud de que se encuentran los sujetos en una situación de igualdad frente a la norma; pero uno como acreedor y otro como deudor.
- d) Su contenido, es de carácter patrimonial o económico, es decir, su función consiste en procurar el enriquecimiento del sujeto activo y el correspondiente empobrecimiento del pasivo, consistiendo en el pago de una cantidad de dinero y que usualmente puede ser cubierto en especie.
- e) Es una relación principal y no accesoria por no depender de la existencia de otro tipo de relación crediticia tributaria de la cual se derive.
- f) Es una relación personal de derecho de crédito entre el acreedor (Estado) y el deudor (particular).⁷⁴

3.2. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Antes de enfocarnos al estudio de la obligación tributaria, tendremos que observar en principio como antecedente a la doctrina civil en relación a este tema, en razón de que al tributo, jurídicamente lo podemos

⁷⁴ Cfr. De la Garza. Op. Cit., pág. 456

entender como una obligación, la cual nos enfoca dentro del marco de la Teoría General de las Obligaciones (médula principal de nuestro Derecho), teniendo además una enorme influencia dentro del Derecho Tributario y que a lo largo de este capítulo se recurrirá a sus diversas figuras jurídicas para entender lo relacionado al contenido de la obligación tributaria.

En estas circunstancias, primeramente en el tema de las obligaciones, específicamente en "Las Instituciones" del Emperador Justiniano en el antiguo Derecho Romano, resulta que *"la obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundari civitatis iuras."* (la obligación es un vínculo de derecho que nos constriñe [o nos compete], en la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad).⁷⁵ La obligación es un ligamen de derecho, no religioso o ético, de tal manera que el que se obliga tiene que cumplir, aún en contra de su voluntad con lo que se comprometió a pagar; y al ser éste una institución de derecho, exige que tenga una fuente legal sobre la cual se derive para su existencia y validez, ya sea que la obligación se haya originado de manera voluntaria, por un hecho ilícito o por disposición de Ley.⁷⁶

Existen diferentes clases de obligaciones y esta clasificación se debe a que se encuentran reguladas en las diversas ramas de la ciencia del Derecho, por lo que se tienen:

⁷⁵ Institutas de Justiniano. Libro III, Título XIII, citado por Manuel Borga Soriano, Teoría General de las Obligaciones. Porrúa. 1990, pág. 69

⁷⁶ Cfr. Rojina Villegas. Derecho Civil Mexicano. Porrúa. 1990, pág.

I. A las obligaciones del Derecho Privado, cuyo origen se deben a la voluntad de los particulares como partes para establecer diversos actos jurídicos, pero condicionada a lo que marca la ley para su validez. Este tipo de obligaciones no tienen injerencia en el ámbito tributario, en razón de existir el principio de legalidad que prohíbe la disponibilidad del poder y la potestad de tributarlos a la manera que desee la autoridad administrativa.

II. Las obligaciones de Derecho Público de las cuales tienen su fuente mediata e inmediata en la ley; sin embargo en materia tributaria, esto no es suficiente, ya que la ley por sí misma sin conexión con algún hecho jurídico, no puede crear efectos jurídicos, pues para constituir la obligación que señala la norma, se requiere tanto de la disposición fiscal que determine un presupuesto abstracto general, hipotético y unipersonal cuyo efecto se produzca en la vida real como la realización material de ese supuesto en la esfera del particular, siendo éste último, un elemento indispensable para que surja la obligación, es decir, la norma por sí misma no genera ninguna obligación pues es sólo una proposición en la que tendrá validez e injerencia en la esfera jurídica del gobernado, hasta en tanto las circunstancias de éste, se adecuen o se encuadren en la norma para producir los efectos jurídicos que se desea. Este tipo de obligación son las que se especifican en nuestro Derecho Tributario donde la doctrina

de manera predominante las denomina con el carácter de *ex lege*.

Por lo anterior, la obligación tributaria se define como el vínculo jurídico que tiene su fuente en la ley, en virtud del cual, el Estado denominado sujeto activo, exige al particular denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria (tributo), pudiendo ser excepcionalmente cubierta en especie y cuya finalidad es la de recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos. Es de abundar que a diferencia de la relación tributaria, la obligación siempre estará a cargo del sujeto pasivo, nunca al sujeto activo.”

3.3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Los elementos de la obligación tributaria tienen como requisito principal para tener validez en la esfera jurídica del particular, que deben estar especificados de manera concreta en la ley la cual impone la contribución al gobernado, siendo sus elementos:

I. LOS SUJETOS. Los sujetos son los que intervienen dentro de la relación tributaria y a quienes está dirigida la obligación, siendo éstos los sujetos pasivos y activos.

⁷⁷ Cfr. Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Págs 245 y 246

a). EL SUJETO ACTIVO.- Lo entendemos como el acreedor de la relación que tiene el derecho de exigir el pago de los impuestos. Algunos autores, afirman que es éste el que tiene la facultad de establecerlos, liquidarlos y recuadarlos. Al respecto, Jiménez González hace una remembranza de lo que es el origen del sujeto activo, aduciendo que éste nace desde el momento en que el Estado adquiere la titularidad de un derecho de crédito individual y exigible al gobernado. Cuando el Estado ejerce la potestad tributaria sobre el particular, es obvio que no está asumiendo frente al gobernado el carácter de sujeto activo, pues sus efectos jurídicos en el gobernado no han quedado aún establecidos por faltar el hecho o la circunstancia que se adecúe a la norma para que pueda ser individualizada. En tal virtud, se puede decir que existe el sujeto activo por disposición de ley, siendo éste en el plano material, el que ejecuta la ley tributaria, esto es, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus auxiliares legalmente facultadas para ello, por lo que es este Organismo del Ejecutivo Federal en el titular del derecho de crédito de la obligación.⁷⁸

b). EL SUJETO PASIVO.- Es en consecuencia, el particular que por su circunstancia real, se encuentra dentro de la hipótesis legal que determina el pago del tributo, sean éstos nacionales o extranjeros; personas físicas y morales que por disposición de ley y por tener la capacidad contributiva, estén obligados a cubrirlo.

⁷⁸ Cfr. Jiménez González. Op. Cit.. Pág. 208.

II.- EL OBJETO.- Entendámoslo como la circunstancia que está prevista en la ley y que realiza el sujeto pasivo, en virtud de lo cual se ve obligada a pagar el determinado tributo, es decir, es lo que se grava dentro de una ley tributaria, pudiendo consistir en un bien inmueble, un mueble, un acto, documento, circunstancia etc.

III.- LA BASE.- Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto o contribución a cargo del impuesto. Es la valoración o cifra cuantitativa del hecho imponible sobre las que, hechas las deducciones, exenciones y demás cantidades autorizadas por la ley, debe servir para liquidar el impuesto. La base liquidable es la que resulta después de practicar en la base imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo. Sobre la base liquidable se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota.⁷⁹

IV.- LA CUOTA.- Es parte de la deuda tributaria y se obtiene normalmente aplicando a la base un tipo de gravamen ya sea proporcional o progresiva. En algunos casos la cuota es una cantidad señalada al efecto.⁸⁰ (cuota fija).

V.- LA TARIFA.- Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de la contribución a pagar y que están establecidas en la ley. Existen diferentes tipos de tarifas: las de derrama, las fijas, las proporcionales y las progresivas. Son de derrama, cuando la cantidad que

⁷⁹ Cfr. De Pina Rafael. Diccionario de Derecho. Porrúa. 1993, pág. 124, Diccionario Jurídico Espasa Calpe. Madrid. 1990, pág. 112

⁸⁰ Cfr. Diccionario Jurídico Espasa, pág. 272

pretende obtenerse como rendimiento del tributo y se distribuyen entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impuesto del gravamen. Son fijas, aquellas que señalan la ley, la cantidad exacta que debe de pagarse por unidad tributaria. Son proporcionales, cuando se señala un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base." Son progresivas, aquellas que aumentan, al aumentar la base de tal manera, que de a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continua podría llegar a absorber el cien por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por nuestra Constitución. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí, que puede seguir aumentando.

VI.- HECHO IMPONIBLE. Es el elemento de la relación tributaria que da nacimiento a la obligación constituyendo en el presupuesto hipotético que señalan las normas jurídicas tributarias de manera general abstracta de cuya existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, tales pueden ser el origen de la relación tributaria concreta. Dicho de otra manera es "...el conjunto de hechos o estado de hechos el cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinados tributos y como elementos de definición son las siguientes: 1.- Su previsión en la ley. 2.- La circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho

¹¹ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Harla. 1992. pág. 125.

juridico para el derecho tributario. 3.- Que esta circunstancia sea para el surgimiento de la obligación tributaria."² Al respecto se dice que es sumamente importante la configuración de los elementos del presupuesto del hecho imponible, ya que se trata de una situación de estricto derecho, de tal manera que la ausencia de cualquiera de los elementos que lo constituyen (sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa), en el momento de encuadrarse la circunstancia real del particular, el efecto jurídico deseado no se produce, o no se encuentre bien determinado como lo marca la ley, dando como consecuencia un acto contrario o fuera del marco legal.

VI.- EL HECHO GENERADOR.- Es el presupuesto o la realidad que se realiza concretamente en el tiempo y en el espacio, en un plano material del particular, en el cual, al coincidir o al encuadrarse con el hecho imponible da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

3.4.- NACIMIENTO Y DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Tenemos pues que la *obligatio ex lege*, nace cuando el sujeto pasivo de la obligación, realiza un acto previsto en una situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista el hecho, haya una norma legal que le sea aplicable* (hecho jurídico). De lo anterior, podemos identificar que del proceso tributario tiene como fin, el definir y ejercer las pretensiones tributarias individualizadas tendientes a la obtención

² Araujo Falcao, citado por De la Garza. Op. Cit., pág. 410

* El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, señala "que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurren."

de la obligación tributaria debida por el contribuyente, respecto del cual se haya producido concretamente el presupuesto impositivo, proceso que se constituye en dos momentos o fases de aplicación sobre el particular: la fase normativa vía función legislativa y la fase ejecutiva de las normas.⁸³

Ahora bien, el momento en que nace o se causa la obligación tributaria no es el mismo para todos, pues varía según la naturaleza del tributo⁸⁴ (por ejemplo, la obligación nace en el momento en que el artículo gravado se produce, o se elabora; en el momento en que se adquiere o se consume; también cuando se enajenan por primera vez los bienes gravados dentro del territorio nacional o en el momento en que salen o entran en el país las mercancías del gravamen), por así determinarlo la ley impositiva que los grava, ocasionando con ello, que la época de pago de los tributos sean también distintos para cada uno, de esta manera la obligación tributaria debe cubrirse:⁸⁵

a) Antes de que nazca la obligación.- El crédito fiscal se paga y después se realizan los actos generadores del mismo. Esto sucede cuando el objeto de la obligación sea de difícil control.

b) En el instante en que nace la obligación tributaria.- El crédito fiscal se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria, coincidiendo al mismo tiempo el momento de pago y de

⁸³ Cfr. Sáinz de Bujanda, citado por Jiménez González. Op. Cit. Pág. 184.

⁸⁴ Cfr. Margáin Manautou. Ob. Cit. Pág. 296.

⁸⁵ Cfr. López Velarde, citado Margáin Manautou Emilio. Ob. Cit. Págs. 297 y 298

causación. Esto acontece en impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por lo cual la persona señalada como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente.

c) Después que nace la obligación tributaria.- El crédito fiscal se paga después que se realizan los actos de causación que dan origen a la obligación tributaria. Esto se vislumbra en aquéllos impuestos que gravan actividades por los cuales se sujetan a registro el contribuyente.

El proceso formativo de la obligación tributaria, -según Mario Pugliese,⁶⁶ lo constituyen varias fases de acuerdo a un orden lógico-jurídico, siendo éste el siguiente:

a) El nacimiento de la obligación tributaria.- Es, como ya se ha repetido, el momento característico en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley. Ahora bien, la obligación tributaria nace automáticamente sin necesidad de una resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito; cuando esto sucede, sólo se realiza una declaración de la existencia de la obligación.⁶⁷

b) El accertamiento ("*accertamento*" de la doctrina italiana).- Es la etapa de doble acción por parte de la autoridad que se divide en

⁶⁶ Cfr. Mario Pugliese, citado por Gregorio Sánchez León. Ob. Cit. Pág. 189.

⁶⁷ Cfr. Flores Zavala Ernesto. Ob. Cit. Pág. 35.

dos actos: 1) La comprobación y declaración por parte de la autoridad en la cual se reconoce que se ha realizado el nacimiento de la obligación tributaria como la ley lo prevee. 2) La valorización y determinación de los elementos constitutivos de la obligación para su liquidación en cantidad específica de acuerdo a las disposiciones legales, produciéndose aquí lo que se conoce como crédito fiscal."

El crédito fiscal debe enterarse dentro del término que el legislador señala, atendiendo para ello a la comodidad del contribuyente y del mejor control de las contribuciones que se reciban por parte de la autoridad; una vez que ha transcurrido el plazo legal para cubrir la obligación por parte del contribuyente sin que éste la hubiese realizado, la autoridad hacendaria podrá exigirle su pago.

Existen tres clases de procedimientos de determinación o liquidación (conceptos que en la doctrina se toman como sinónimos): I.- La liquidación que realiza el sujeto pasivo de manera espontánea sin la intervención de autoridad fiscal. II.- La liquidación que realiza la autoridad hacendaria con el sujeto pasivo. III.- La liquidación que realiza la autoridad hacendaria sin la participación del sujeto pasivo.

²² Cfr. Martínez López, citado por Sánchez León Gregorio, Ob. Cit. Pág. 188

c) Su exigibilidad.- Después de que ha transcurrido el término de ley para cumplir con la obligación por parte del particular, la autoridad fiscal exige de manera coactiva el cobro del crédito fiscal.

d) La extinción de la obligación tributaria de acuerdo a las disposiciones legales aplicables.

3.5. LA EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Como hemos podido observar, la obligación tributaria tiene un nacimiento y vigencia, mas como todo acto jurídico, tiene una forma de terminación o extinción. La extinción de la obligación tributaria se origina por disposición de ley, el cual tiene su fundamento doctrinario en el Derecho Civil, aceptándose solamente las figuras previstas en el Código Fiscal de la Federación (también lo que excepcionalmente señalen otras leyes específicas de los tributos). Por lo que puede darse la extinción de la obligación tributaria cuando el particular deudor hace el pago del crédito fiscal determinado y debida al acreedor; también por condonación total al particular, o en el caso de que la autoridad hacendaria no pueda exigir el pago de crédito por no haberlo ejercido dentro del término establecido por la ley; otra manera en que se termina una obligación tributaria es cuando el acreedor se convierte en deudor de sujeto a quien debe o simplemente en que

ESTADÍSTICA
TESIS
SALA DE LA NO DEBE
BIBLIOTECA

el acreedor acceda a recibir como pago un objeto diverso del que se debía originalmente.⁸⁹

3.5.1. EL PAGO.

El pago es la entrega de la cantidad debida; es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria principal, toda vez que cubre plenamente la prestación crediticia del sujeto activo presuponiendo el conocimiento de la cantidad a que asciende la deuda; es decir la obligación tributaria sustantiva debe estar cuantitativamente determinada para la procedencia de la exigibilidad del pago. En cuanto a su naturaleza jurídica, el pago es un acto jurídico debido, que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que son surgidas de la ley y no por acuerdos de voluntades.⁹⁰

La doctrina tributaria reconoce diferentes tipos de pago; el liso y llano que se efectúa sin objeción alguna; el pago de lo debido que es la cantidad que el contribuyente adeuda conforme a la ley; el pago de lo indebido consiste en enterar al fisco una cantidad mayor a la debida y que se adeuda, ya que ésta es entregada por un error de hecho o de derecho; el pago en defensa o el pago bajo protesta es el que realiza el contribuyente cuando está inconforme con la cuantificación de la obligación tributaria y lo impugna

⁸⁹ Cfr. Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Porrúa. 1992, pág. 918

⁹⁰ Giuliani Fonrogue. Op.Cit.Vol. I., pág. 237

con recursos o medios de defensa legales previo cubrimiento del crédito. Desde luego que este tipo de pago que se efectúe de manera lisa y llana, no significa un consentimiento a la determinación ni la extinción de crédito, pero debe manifestarse que se realiza bajo protesta para que opere. El pago provisional es el pago que hace el contribuyente de manera trimestral (verificado por la autoridad hacendaria) a cuenta del impuesto anual o del ejercicio que se determina, al total de los ingresos por honorarios percibidos en el período en el que se resta los gastos estrictamente indispensables y autorizados y de la proporción que corresponda de las inversiones que hayan efectuado, siempre que ambas hayan sido necesarias para la obtención del ingreso. El pago por anticipos es el que se entera de manera adelantada y que se debe al fisco. El pago en garantía, es aquél mediante el cual el contribuyente asegura su cumplimiento de la obligación para el caso de coincidir en definitiva con el hecho generador previsto en la ley. El pago extemporáneo, es aquél que se entera fuera del término legal, pudiendo ser de manera espontánea o mediante requerimiento de la autoridad. En el pago a plazos, se autoriza al fisco, previa petición del contribuyente, a aceptar el pago de la cantidad omitida o debida con sus accesorios de manera diferida o en parcialidades, sin que el plazo exceda de cuarenta y ocho meses. Por último el pago definitivo es el derivado de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco.⁹¹

El sujeto para recibir el pago, es la autoridad hacendaria legalmente competente para ello. Quien efectúa el pago es el sujeto pasivo

⁹¹ Cfr. Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit. Págs. 307 al 310.

de la obligación, ya sea por sí o por su representante legal que haya caído en el hecho imponible de la norma.

El objeto de pago es la realización de la prestación en que consiste la relación tributaria y que de acuerdo a las disposiciones legales, como de lo establecido por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se efectúa en moneda en sus diferentes modalidades (dinero). Existen tres condiciones para el pago: 1) La identidad del objeto que es la prestación en la cual consiste y es exactamente a la adeudada y no a otra. 2) La deuda no será extinguida sino hasta que se hace entrega de la totalidad de una suma adeudada.⁹² 3) El pago puede efectuarse a través de una sola exhibición o en parcialidades que se dan para facilitar al contribuyente su pago cuando medie circunstancias que la dificulten por parte de él.

La forma de pago por regla general se realiza en moneda nacional a través de la entrega de efectivo, cheques certificados, giros postales telegráficos o bancarios y las transferencias de fondo reguladas por el Banco de México, también cheques personales del contribuyente sin certificar cuando éstos sean expedidos por el mismo, además existen casos en que se realiza en moneda extranjera. Sólo de manera usual existen otras formas de pago que excepcionalmente es en especie ya que se ha utilizado a través del tiempo como lo son en el caso del oro, en plata, en cobre, u otro mineral, en tiempo de transmisión al aire por parte de las cadenas

⁹² Cfr. De la Garza Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 600.

radiodifusoras o televisoras de programas de difusión de carácter oficial o gubernamental, o en la entrega de obras de arte por parte de los autores de las artes plásticas.

El tiempo para efectuar el pago, debe efectuarse en la fecha o plazo establecido en el ordenamiento tributario o por las señaladas por las autoridades fiscales en uso de las facultades que la ley le otorga; a falta de disposición expresa, se hará ante las oficinas recaudadoras autorizadas a más tardar en el día diecisiete de cada mes calendario inmediato posterior al de terminación del período de retención o de la recaudación que se haga, también a los cinco días siguientes al momento de causación de la contribución. Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de facultad de comprobación a los contribuyentes determinan créditos fiscales omitidos por éstos, el plazo para el pago (o para garantizarlo en caso de impugnación) será dentro de los cuarenta y cinco días en que haya surtido efectos la notificación respectiva.

Quien efectúe el pago de un crédito fiscal en la oficina recaudadora, deberá obtener su recibo correspondiente en la que establezca la impresión de la máquina registradora, y produce la extinción de la obligación tributaria y la liberación del deudor.

3.5.2. LA PRESCRIPCIÓN.

Es una figura jurídica en la cual hace posible, que el deudor se libere de una obligación fiscal por el transcurso de cinco años y se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y no se hizo, en tal virtud, una vez transcurrido este término, la autoridad hacendaria se encuentra en imposibilidad legal para exigir el crédito fiscal. El término establecido para que opere la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber a su deudor o también por reconocimiento expreso tácito de éste con respecto a la existencia del crédito. (art. 146 del Código Fiscal de la Federación).

La prescripción se diferencia de la caducidad en que ésta se refiere exclusivamente a las facultades y poderes de la autoridad fiscal y la prescripción se refiere al crédito fiscal. La palabra caducidad, significa terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. La caducidad es un medio de extinción de derechos por efecto de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley, en la que no se admiten causas de suspensión del plazo. Es la pérdida de facultades por falta de su ejercicio, de determinación de las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las normas fiscales. Esta figura es regulada por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en la que a partir de enero de mil novecientos noventa y dos se amplió el plazo de cinco a diez años para que las autoridades fiscales ejerzan su facultad para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios. Sin embargo dicha aplicación de plazo de cinco a diez años sólo opera en tres casos 1.- Cuando el

contribuyente no ha presentado su solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; 2.- Cuando no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo y 3.- Respecto de los ejercicios por lo que el contribuyente no presenta ninguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.

3.5.3. LA COMPENSACION.

La compensación como modo de extinción de la obligación se da cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor de manera recíproca y por su propio derecho, extinguiéndose ambas deudas existentes siempre y cuando éstas sean recíprocas, liquidas y exigibles. En materia tributaria la compensación está regulada en los artículos 22 y 23 del Código Fiscal, el cual señala que cuando se trate de obligaciones referentes a aquellos tributos que deban pagarse a través de la presentación de declaraciones, se opte por utilizar esta figura con cantidades que tengan a su favor en contra del adeudo frente al fisco, siempre y cuando éstas deriven de la misma contribución incluyendo a las accesorias.

La compensación nace, ya sea por así solicitarlo el deudor o por autorización de la autoridad hacendaria mediante disposiciones de carácter general. No opera en relación a cantidades cuya devolución hubiere solicitado por concepto del pago de lo indebido ante la autoridad fiscal, o por créditos cuya obligación de devolver por parte del fisco hubiera ya prescrito en los términos apuntados en el artículo 22 del Código Fiscal Federal; de

igual manera cuando se trata de créditos sujetos a controversia, o que estén sujetos a embargo o a cualquier otra institución que la restrinja la libre disposición de créditos.

3.5.4. LA CONDONACION.

La condonación libera al deudor del crédito luego de que ha nacido la obligación tributaria. De acuerdo con la legislación civil, cualquiera, en este caso, la autoridad administrativa puede renunciar a su derecho de exigir las prestaciones que le son debidas siempre y cuando la ley no se lo prohíba. Así la condonación consiste en el perdón que otorga la autoridad a un particular, liberándolo del pago de una prestación ya sea de manera total o parcial que le sea debida.

Esta figura es muy controvertida ya que se está en pugna por tratarse de la disponibilidad de bienes (créditos fiscales) de interés común.

En nuestro Derecho Positivo, existen dos tipos de condonaciones:

1) La que se hace sobre las multas determinadas que tengan el carácter de definitividad, previa solicitud por parte del contribuyente. En este caso la condonación sobre las multas, es una facultad que de manera discrecional puede hacer valer la autoridad recaudadora sobre cada uno de los contribuyentes infractores, sin tener que ser arbitrario, pues debe de sujetarse tanto a los principios de legalidad como a las reglas de la lógica y

buen criterio, así también como a las circunstancias del caso o los motivos existentes para imponer la sanción, tal y como lo apreciamos en el artículo 74 del Código Tributario Federal.

2) La condonación sobre las contribuciones se encuentra señalada en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación como una facultad del Ejecutivo para realizarla, no de manera individual sino mediante disposiciones de carácter general a los particulares cuando de acuerdo a sus circunstancias, medien situaciones o casos fortuitos, que les impidan o traten de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, de una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad. Los casos fortuitos pueden señalarse como los catástrofes sufridos por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias o hasta acontecimientos o fenómenos sociales. En este sentido, la condonación no es una figura en la que la autoridad hacendaria pueda absolver al contribuyente obligado del contenido de la obligación tributaria a su libre albedrío, sino que es una figura sujeta al principio de legalidad, que en este caso deba ser emanada de una disposición de carácter general como se ha dicho, y que no vaya en contraposición a la ley para lograr un beneficio al interés social, esto es, el preservar la recaudación de las contribuciones.

Para ambos casos es necesario que los créditos fiscales de los cuales se condonarán, hayan sido previamente determinados. Cuando se tratase del segundo caso, se deberá señalar expresamente mediante disposiciones de carácter general, los créditos fiscales a condonarse, los sujetos que deben gozar de este beneficio, región o ramas de la actividad favorecidas, período de vigencia y requisitos que deban satisfacerse. Sin

embargo, tratándose de condonaciones de tributos, queda a la discrecionalidad de la autoridad el ejercerla o no, tal y como lo menciona el encabezado del artículo 39 del ordenamiento invocado, ya que en este caso no es forzosa el aplicar la condonación cuando suceden las situaciones previstas en ese artículo.”

3.5.5 LA DACION EN PAGO.

La dación en pago de acuerdo con la doctrina civil es un "convenio en virtud del cual el acreedor acepta a título del pago del crédito, un objeto o prestación diversa a la originalmente debida por su deudor."⁹³ Más que una forma de extinción de la obligación, el Código Civil (Titulo Cuarto Capítulo Primero, artículo 2095, que es lo relativo al pago como cumplimiento de una obligación), considera a la *datio in solutum* como una forma especial de pago. Para ello se requiere de un convenio entre el deudor y el acreedor para modificar la forma en que será liquidado el crédito, pero sin que ello deba implicar la creación de una nueva obligación, ya que se cumpla o no con el convenio de dación en pago, las acciones para requerir su cumplimiento versarán sobre la original obligación, es decir sobre el objeto que dio origen a la deuda (artículo 2096 del Código Civil).

De lo anterior, para que opere la figura de la dación en pago, es necesario la presencia de los siguientes elementos:

1º. La existencia de una derecho de crédito.

⁹³ Cfr. Jiménez González. Ob. Cit. Pág. 244.

⁹⁴ Gutiérrez y González Ernesto. Ob. Cit. Pág. 989.

- 2°. El ofrecimiento del deudor, de cumplir su obligación con un objeto diferente del debido.
- 3°. La aceptación del acreedor de ese cambio de objeto.
- 4°. Que el objeto que se entrega a cambio sea dado en pago

Es pues, que la figura de la dación en pago opera previo convenio de las partes.

En la materia tributaria debe señalarse que la aplicación de convenios no deben existir por tratarse de orden público,⁹⁵ puesto que se prostituye al contribuyente y provoca el malestar de los contribuyentes honrados. La doctrina acepta el convenio, o concordato solamente como excepción para casos extraordinarios, tales como cuando en atención a la naturaleza y características de las operaciones que realice el contribuyente, no sea posible dentro de los procedimientos ordinarios, precisar con exactitud el ingreso o la actividad gravable; o cuando normalmente no sea posible de manera sencilla o económica que el particular pague sus impuestos, situación que de ser así, lo llevaría a la quiebra dada la dificultad verdaderamente vista para cubrirlos. Lo anterior sí es válido, y sí puede ser aceptada como fundamento constitucional al caso en mención, lo establecido en el artículo 89 fracción I; mas no cuando se trata en los casos de reincidencia del particular, ni mucho menos utilizarlo como método permanente para determinar los créditos fiscales del contribuyente.⁹⁶ Lamentablemente, muy a menudo ocurre lo último, y tiene su origen en una propuesta que hace un determinado grupo de contribuyentes a la autoridad

⁹⁵ Margáin Manautou E. Ob. Cit. Pág. 307.

⁹⁶ Margáin Manautou. Ob. Cit. Pág. 314.

administrativa bajo el pretexto de "facilitar el procedimiento de imposición" o el de "regularizar la situación de los contribuyentes que no han cumplido puntal y cabalmente con sus obligaciones", cambiándose incluso la determinación de la base imponible. (situación que no debe ser) Lo anterior se pretende justificar con el señalamiento de que sea el particular, quien se someta al convenio como una opción que tome libremente, prescindiéndosele del régimen legal por su propia voluntad.⁹⁷

Es ya una realidad el uso de convenir en un campo donde se exige la estricta aplicación del derecho. La solución a este problema jurídico parece ser, para el efecto, según, de no lesionar el principio de legalidad, el señalar en la ley la facultad de la autoridad para celebrar convenios, regulándose también las respectivas modalidades para su operación. Un ejemplo de esto es la figura de la dación en pago en relación con los tributos, donde no es señalado por el Código Tributario como modo de extinción ni mucho menos como forma de pago, pues la dación en pago sólo tiene aplicación de manera excepcional, para los casos de situaciones objetivas del contribuyente que le impida pagar el impuesto debido, teniendo su fundamento en lo dispuesto por una norma especial como lo es la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco, mismo que en su capítulo II bajo el rubro: "De la dación en pago y la adjudicación de bienes" en los artículos 25, 26, 27, 28 y 29 hacen la siguiente regulación:

⁹⁷ Cfr. De la Garza Francisco. Ob. Cit. Págs. 783 al 787.

Una vez que se ha determinado un crédito fiscal por parte de la autoridad administrativa para posteriormente exigir su pago al particular y que éste no pueda cubrirlo de manera pecuniaria, la autoridad fiscal, esto es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Tesorería de la Federación o por los auxiliares contenidos en los artículos 4º y 5º de esa Ley, (Oficinas Recaudadoras de la Secretaría excepto de las que dependa directamente de la Secretaría, las unidades administrativas de las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada, Banco de México, la Tesorería de Poder Judicial y del Poder Legislativo) de manera excepcional y sólo para asegurar la recaudación al Erario Federal podrá recibir como forma de pago previa el ofrecimiento y participación del deudor, el producto de venta de bienes que proponga el contribuyente como de su propiedad a juicio de la propia Tesorería, teniendo vital importancia el requisito de que los bienes propuestos sean la única forma que tiene el particular para cumplir con la obligación y que ésta a su vez sea de fácil realización o venta para que sean aprovechados por los servicios públicos federales.

Una vez que sea aceptada esta forma de pago, se suspende el cobro del crédito respectivo mientras se hace la operación. El bien sujeto y propuesto para el pago se evaluará y se determinará un valor con el que servirá de base para la venta o remate (en caso de adjudicaciones). Los bienes recibidos para el pago, quedarán en custodia o administración de la Tesorería o de los auxiliares mientras se logra su venta. Del resultado de la venta, la Tesorería de la Federación se adjudicará la parte proporcional que le corresponda por concepto del pago del crédito debido, sus accesorios y gastos de venta, no descontando que se estará en posibilidad de devolver el

remanente del producto al contribuyente cuando así procediere, haciéndose así el pago del crédito y por consiguiente, su extinción, debiendo efectuarse la baja de los archivos contables y administrativos.

En caso de tratarse de bienes inmuebles, con el convenio de dación en pago, o de las actas administrativas que hayan sido levantadas para este efecto, se inscribirán en el Registro Público de la Propiedad que corresponda, como gravamen para que surta efectos contra terceros. Una vez que se haya evaluado el inmueble y logrado su venta, la Tesorería de la Federación, o las autoridades auxiliares, otorgarán las escrituras públicas o privadas al adquirente del inmueble a nombre del deudor sin que medie mandato ulterior. La Tesorería de la Federación a sus auxiliares autorizados podrán enajenar el bien propuesto para el pago fuera del remate o venta, siempre y cuando, la cantidad no rebase el precio de venta tomando de igual manera los gastos que se hayan efectuado motivo de la operación.

Si a pesar de haber transcurrido dos años en que el bien fue propuesto como dación en pago y no lograrse su venta, el bien se pondrá a disposición de la autoridad competente para que sea incorporada al patrimonio de la Nación, teniendo la afectación respectiva en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

La dación en pago en materia tributaria está condicionada para que tenga validez y existencia jurídica, a que previamente deba existir una deuda y que ésta no se pague en la forma inicialmente descrita en la ley,

sino mediante la entrega de otros bienes diferentes que acepte la autoridad recaudadora.⁹⁸

3.6. LA EXENCION TRIBUTARIA.

La exención tributaria es una figura jurídica en la cual se les excluye o no se les exige a los contribuyentes el cumplimiento de la obligación principal o sustantiva, consistiendo así en un privilegio con el fin de lograr la equidad y la convivencia o por motivos de política económica.⁹⁹

Se dice que con la exención se consigue la equidad de las contribuciones, eximiendo al contribuyente que ya paga un gravamen a fin de encontrarse en igualdad frente a los demás que se encuentran en la misma circunstancia.

Es de convivencia a fin de no gravar determinados artículos considerados de primera necesidad que encarezcan el costo de la vida de los individuos.

Es de política económica, pues con la exención se busca incrementar o alentar el desarrollo de ciertas industrias nuevas o necesarias vitales para el progreso del país.

⁹⁸ Tesis Jurisprudencial, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, volumen 91-96 de la Séptima Época, parte sexta, pág 251 bajo el rubro **TIMBRE, DACION EN PAGO Y DIVIDENDOS EN ESPECIE.**

⁹⁹ Cfr. Margáin Manautou, E. Ob. Cit. Págs. 299 al 303

La exención no es una excepción a la regla general de tributación que elimine las situaciones jurídicas imposables por ausencia de materia gravable, sino es la situación contenida dentro de la regla general (ley), donde el legislador excluye de la obligación principal al sujeto pasivo, consistiendo así la exención en un privilegio de carácter tributario; privilegio que puede ser de manera temporal, en virtud de la posibilidad de desaparecer en cualquier momento, la disposición que contiene la exención del gravamen. "La exención es una figura jurídica en virtud de la cual, se elimina de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imposables por razón de equidad, de convivencia o de política económica."¹⁰⁰

No debe confundirse la exención con el perdón o remisión de la deuda (situación que no se da en materia tributaria), puesto que en el primero, se exime del cumplimiento de la obligación principal; mientras que en el segundo se excluye del pago de una cantidad líquida y exigible. La exención únicamente puede darse por disposición de la ley, mientras que la remisión de la deuda se deriva por un convenio celebrado entre el deudor y el acreedor.

Lo anterior es bajo el principio de que quien debe establecer la exención de la obligación principal, es el mismo quien la impone; de igual forma quien decreta la imposición del tributo, es quien debe eximir a su cumplimiento. Esta situación debe hacerse siempre de manera expresa, delimitando perfectamente las circunstancias o hechos que estarán exentos

¹⁰⁰ Cfr. Margáin Manautou, E. Ob. Cit, Pág. 301.

de materia impositiva así como de cada uno de los elementos de la obligación.

No puede otorgarse la exención de la obligación de manera individual, sino sólo a personas indeterminadas, ni tampoco el buscar con la exención favorecer los intereses de sujetos determinados, quienes por disposición de ley, estén obligados a contribuir,

Existen diferentes clases de exenciones y son las siguientes:

- a) Las objetivas y subjetivas. Son objetivas aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, son subjetivas las que se acuerdan en función de la persona o en otros términos, en atención a cualidades o atributos de los sujetos.**

- b) Las permanentes y las transitorias. Las permanentes son las que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede; mientras que las transitorias se establecen para gozarse por un lapso determinado o por períodos fijos.**

- c) Las absolutas y las relativas. Las primeras se refieren a las que eximen al contribuyente de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. En cambio, las relativas son las que eximen al contribuyente de la obligación principal, pero no de las secundarias.**

d) Las exenciones constitucionales son aquellas que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Entidad o de nuestro país.

f) Las exenciones económicas son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades federativas.

g) Las distributivas son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o que los gravámenes caigan sobre una sola una persona.

h) Las exenciones establecidas con fines sociales que se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del arte y el deporte.

Las características de la exención a la obligación tributaria son las siguientes:

a) Es un privilegio que se otorga al sujeto pasivo, establecida en la ley y su interpretación es estricta, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o por mayoría de razón, por lo que la ley que la determine deberá de ser clara y precisa

b) Al crearse la exención, es para aplicación del tiempo futuro, no siendo válido el pretender darle efectos retroactivos.

c) Es personal y temporal. Es temporal porque está vigente mientras la ley subsista. Es personal porque la ley que determine, será para sujetos determinados y específicos.

CAPITULO CUATRO:
"LA CONTRIBUCION DE LOS AUTORES DE LAS ARTES
PLASTICAS Y EL PAGO EN ESPECIE."

4.1. SITUACION JURIDICO FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES AUTORES DE LAS ARTES PLASTICAS.

Autor es la persona que crea una obra de las bellas artes y entre estos se encuentra el que realiza trabajos en pictóricos de dibujo, grabado o litografía o en piezas escultóricas de carácter plástico.

La persona que se dedica a esta actividad de una manera lucrativa y comercial, está sujeta como todos los demás contribuyentes al pago del impuesto que en este caso es el de sobre la renta, que es el que grava el ingreso que percibe el autor por la enajenación de sus obras que en la ley se obtiene por la prestación de un servicio personal independiente, durante el ejercicio fiscal que corresponda. Este ingreso se obtiene cuando el autor cobra o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada aún cuando provenga de anticipos, y es determinado por el propio contribuyente o inclusive presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La forma de tributar el referido autor, se encuentra contenida en el capítulo II, título IV, de la ley del Impuesto Sobre la Renta bajo el rubro "De los ingresos por Honorarios y en General por la prestación de un servicio personal independiente", que deja sentada las obligaciones fiscales de los denominados derechos de autor y son las siguientes:

- 1) Darse de alta en la Secretaría de Hacienda bajo el régimen de percepciones por honorarios.**
- 2).- Declarar cada tres meses contabilizando todos los ingresos acumulados en ese tiempo por la enajenación de sus obras.**
- 3).- Llevar con detalle los gastos inherentes a la realización de la obra a fin de que sean deducidos en manera parcial o total según corresponda.**
- 4).- Determinar la base del impuesto cuya tabulación está contenida en el artículo 141 y 141A,**

Causa al impuesto al iva el autor por el sólo hecho de prestar un servicio independiente, cuyas tasa sabemos es de 15% adicional a valor de la obra.

Las personas que se dedican a las bellas artes, han luchado durante mucho tiempo por lograr privilegios fiscales o reducción en el pago de sus impuestos, argumentando para ello, que al crear una obra se presta un servicio, pues si en realidad cobrara el beneficio de la obra, sus ingresos serían mayores que sus percepciones. El Estado ha cedido ciertas excepciones al pago del impuesto a favor de éstos, exenciones o trato muy diferente de los demás contribuyentes, pero en cuanto a los autores de las artes plásticas, la ayuda que otorga consiste en el trato de pago del impuesto mediante la entrega de algunas de sus obras.

4.2. LA OPCIÓN DE PAGO EN ESPECIE COMO FORMA DE CONTRIBUCIÓN DE LAS PERSONAS DE LAS ARTES PLÁSTICAS.

Es bien sabido, que el Estado tiene que allegarse de riqueza para el logro de sus fines, desde luego que la riqueza recaudada tiene que ser de fácil administración a fin de hacer frente de manera rápida a las exigencias de las funciones de los órganos del Estado. Desde que se instituyó el dinero como medida de valor en las actividades económicas, no sólo se ha logrado el fácil y rápido manejo de las operaciones mercantiles, sino la certeza y seguridad de los individuos, de saber con la precisión tanto de lo que compran, como de lo que venden sin necesidad a recurrir al desprendimiento de un objeto no deseado para lograr la adquisición de la cosa como sucedía en el trueque.

Es por ello que la riqueza pecuniaria ha adquirido gran valía en los principios del Derecho Tributario como son la certidumbre, la economía y la equidad para el pago de las contribuciones, con todas las variantes de modalidades de pago que circunda al dinero.

Sin embargo, han existido excepciones a la regla generalizada en nuestro país, de no efectuar el pago de las contribuciones de manera pecuniaria establecido en las leyes fiscales que regularmente son originados para lograr una facilidad tanto económica como práctica en el momento de gravar diversas actividades o ramas, como por ejemplo lo relacionado en

metales preciosos como el oro y la plata y últimamente, el pago en especie en tiempo de transmisión por las empresas televisoras y radiodifusoras, así como en las obras de artes plásticas por parte de sus autores.

El cumplir con las obligaciones fiscales mediante la entrega de obras artísticas, es atribuida por el Ejecutivo Federal como una forma no sólo de allegarse de ingresos, sino que al mismo tiempo, se pretenda lograr una concentración de riqueza cultural y artística que fomente el desarrollo educativo en nuestro país.

4.2.1 ANTECEDENTES EN MÉXICO.

El sistema de pago en especie en artes plásticas, tuvo como antecedente, un acontecimiento a finales de la década de los años cincuenta¹⁰¹, donde el famoso pintor del neorrealismo mexicano Diego Rivera, se encontró en la situación de encontrarse atrasado en el pago de sus impuestos sobre la renta. Para él, -como todos los que le precedieron-, era una verdadera molestia realizar lo que consideraba un dificultoso trámite ante las autoridades hacendarias. Así que entrevistándose con el entonces jefe del Departamento de Impuestos de la Secretaría de Hacienda, señor Hugo Margáin, le plantea la posibilidad de cubrir el impuesto sobre la renta correspondiente con la entrega de una obra que consideraba la mejor de su producción.

¹⁰¹ Periódico "Últimas Noticias" Segunda Sección. Número 7761, 29 de septiembre de 1958, págs. 5 y 7.

Dada la enorme influencia cultural y el renombre de Diego Rivera considerado como dirigente del movimiento artístico revolucionario y del renacimiento del arte monumental, fue como se aceptó en forma de excepción al pago de sus impuestos, el ahora famoso lienzo "El estudio del artista."

Este acontecimiento sirvió de entrada para que a los demás pintores y escultores contemporáneos y de renombre en nuestro país, se unieran y pidieran al señor Hugo Margáin, les fuera aceptada de manera definitiva la entrega de obras de arte como pago de sus impuestos, aduciendo para ello, que el sistema de pago en especie es una forma práctica, fácil y sencilla en que los autores de las artes plásticas hicieran su pago con sus obras. Entre los principales que secundaron esta idea, se menciona al iniciador del movimiento muralista en México David Alfaro Siqueiros, pues decía que "parece que los artistas, nunca tendremos dinero, mas pinturas las tendremos siempre"; esto a raíz de un suceso ocurrido a un amigo suyo que habían embargado sus propiedades porque no pagaba sus impuestos, aduciendo además el hecho de que con esta forma de pago, se enriquecía el acervo cultural de la Nación. Posteriormente, otros autores como Rufino Tamayo, Ignacio Asúnsulo, "El Doctor Atl", Adolfo Best Maugard, Antonio Ruiz "El Corzo" impulsaban fuertemente para que esta idea fuese acogida por las autoridades hacendarias. Estos personajes, no se acercaron a la autoridad hacendaria porque en verdad no tuvieran dinero, eran famosos y con anterioridad habían cobrado grandes sumas de dinero por cada una de sus obras que habían vendido, aunado a la circunstancia de que muchos de

ellos hacia mucho tiempo que no habian cumplido con el pago de sus impuestos y de esto, era del conocimiento del Señor Hugo Margáin en su carácter de titular de autoridad hacendaria.

Con el fin de resolver el "problema" del pago de los impuestos de los autores de las artes plásticas, previa autorización del entonces Secretario de Hacienda de nuestro país en el año de mil novecientos cincuenta y ocho, señor Antonio Carrillo Flores, en la Oficina de Impuestos de dicha Secretaría, se abrió en los libros respectivos una nueva partida que se denominaba "Objetos de arte.- Pagos de impuestos correspondientes al periodo de 1952-1958."

Este hecho origina un gran beneplácito para ambas partes y fue así como Rufino Tamayo entregó lo que consideraba su mejor obra artística: "La Venus fotogénica" y Adolfo Best Maugard, "El Zapata", además de más de cien obras pictóricas y escultóricas de diversos autores plásticos y de varios estilos que llenaron la biblioteca y los almacenes de la Secretaría de Hacienda y que posteriormente, motivó la construcción de un museo de arte contemporáneo cuyo costo circundó alrededor de los veinticuatro millones de pesos a fin de exhibir al público del país, las obras de arte recaudadas para posteriormente lograr su venta. En estos casos, la plusvalía alcanzada por la venta de las obras fue mucho mayor a lo imaginable, tal es el caso del entonces ya fallecido Diego Rivera con su obra "El estudio del artista", pues llegó a venderse en una cantidad de cuarenta mil pesos, suma por demás elevada en ese entonces.

La mecánica que se realizó en este sistema a favor de las personas que se dedicaban a esta actividad, fue de trato muy especial de los demás contribuyentes; el artista entregaba a la autoridad lo que consideraba su mejor obra artística, y el valor en sí, era calculado por los peritos de la oficina de Bienes Nacionales, de acuerdo al valor que se consideraba tenían en el mercado artístico. De la suma cuantificada, se deducían los gastos efectuados por la creación de la obra, como el precio de los caballetes, las telas de las pinturas, los pinceles y las pinturas mismas; es decir, sólo la autoridad aceptaba como pago del impuesto el talento artístico impregnado en el material, de la que solamente se pagaba el treinta por ciento de su valor cuantificado.

Para exhibir al público las obras de arte recaudadas, el gobierno federal efectuaba gastos para la exposición de las obras, tales como son los marcos de las pinturas o los pedestales de las esculturas.

Esta forma de pago fue considerada en su momento de gran innovación y aportación para el sistema tributario de nuestro país, tanto así que se llegó a pensar que quizás otras legislaciones de otros países, podrían copiar el sistema para el pago de los impuestos en México.

Sin embargo, la innovación del sistema de pago en especie, por más novedoso que parecía, tenía la circunstancia de no tener en ese entonces, un respaldo o disposición legal dictado por la autoridad correspondiente que regulara de manera oficial y formal, esta forma de

pago; todo quedó como un acontecimiento político y de trámite administrativo más que un acto jurídico, como debía haber sido y guardado por las autoridades fiscales. Un suceso en el que una parte de los contribuyentes dedicados a la actividad de las artes plásticas, los más destacados, convinieron con las autoridades fiscales de ese entonces, en entregar como pago del impuesto al ingreso correspondiente, una obra de su producción; un suceso, en donde se especuló que quizá el resto de los contribuyentes que realizarán determinadas actividades, podrían pedir a la autoridad hacendaria se les aplicara el mismo trato. Desde luego, como podemos apreciar, no existían circunstancias que jurídicamente motivaran esta forma de pago.

El pago en especie realizado a finales de los años cincuenta, coincidió con la consagración y el auge de la cultura contemporánea en nuestro país, donde la corriente neorealista y muralista se desarrolló intensamente en aquella época; con grandes expositores no sólo de renombre en México sino en todo el mundo, como lo son Diego Rivera, David Alfaro Siqueiros, Rufino Tamayo, O' Gorman, el llamado "doctor Atl". En estas circunstancias, ante la tibieza de las autoridades hacendarias de observar los lineamientos constitucionales por la fuerte presión de los renombrados autores de las artes plásticas de ya no seguir contribuyendo de manera pecuniaria, sino a su propio gusto, esto es con sus obras, bajo el pretexto de que era necesario que el gobierno de México tuviera un acervo cultural de esta clase, y por considerarse a la vez una forma práctica para la recaudación del pago de los impuestos, se aceptó sin mediar fundamento legal alguno, el sistema de pago en especie en artes plásticas.

Como este acontecimiento sucedió a finales del año de mil novecientos cincuenta y ocho, a pocos meses de que terminara el sexenio presidencial de Adolfo Ruíz Cortines, no se sabe con certeza si su sucesor el Licenciado Adolfo López Mateos, continuó con la aplicación de este sistema a los autores de las artes plásticas como una manera ordinaria de tributación.

Fue hasta después de casi veinte años; en el año de mil novecientos setenta y cinco, en el que el Presidente en turno de la República, Luis Echeverría Álvarez, a petición de un grupo de autores plásticos, autorizó mediante decreto del veinticinco de febrero, publicado en el Diario Oficial de la Federación el seis de marzo del mismo año, el pago en especie del Impuesto al ingreso de las personas físicas que causan quienes producían obras de las artes plásticas.

Se tomó en consideración para su emisión, según lo establecido en el propio decreto, la función social del Estado de proteger y acrecentar los bienes y valores que constituyen el acervo cultural de la Nación, para hacerlos accesibles a la comunidad; para adquirir una muestra representativa de las artes plásticas, ya sea en obras de mexicanos o de extranjeros que obtuvieran ingresos gravables por su actividad artística en el país de manera independiente; y desde luego, para el propósito de que estas obras recaudadas, fueran expuestas al público en salones y museos, así como para exhibirlas en el extranjero como una muestra de la cultura en México.

La dinámica contenida en el cuerpo normativo del decreto, era que el autor plástico interesado en optar por este sistema de pago de su impuesto, debía de presentar su solicitud, junto con la obra propuesta como pago a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que era el órgano encargado de recibir las obras de arte. Las obras eran seleccionadas y valuadas por una Comisión Intersecretarial integrada por las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, Educación Pública y Patrimonio Nacional, y era presidida por la primera; para ello, la Comisión se allegaba de la opinión de "especialistas en la materia" designados por ella misma, para el auxilio de sus funciones en el decreto. Cuando el autor plástico no estaba conforme con la selección y evaluación que determinaba la Comisión Intersecretarial, podía retirar su solicitud, así como la obra propuesta para cubrir el impuesto en efectivo; caso contrario, si la obra era aceptada, era destinada y puesta a disposición de la Secretarías de Educación Pública y de Patrimonio Nacional, cuyas atribuciones en este decreto, eran las que se especificaba en la ley correspondiente.

Este decreto tuvo una vigencia de casi nueve años, y fue derogado mediante decreto de fecha siete de marzo de mil novecientos ochenta y cuatro expedido por el Presidente Miguel de la Madrid Hurtado, publicado en el Diario Oficial de la Federación dos días después, bajo el título "Decreto que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a aceptar en pago de los impuestos federales que aquí se señalan, que

causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción."

Las circunstancias de hecho que se tomaron en consideración para la emisión del decreto, fueron primeramente, el antecedente del anterior decreto, la supuesta facilidad y experiencia de cumplir las obligaciones de pago de los impuestos con esta forma de pago y la función social del Estado de adquirir obras representativas de nuestra cultura.

Este decreto tuvo como novedad el que se ampliaba esta forma de pago, no sólo al impuesto sobre la renta, sino también al impuesto al valor agregado a que estaban obligados por la enajenación de su producción con obras, tanto a los autores mexicanos dedicados a esta actividad de manera independiente en nuestro país, como los residentes en el extranjero, siempre y cuando, éstas personas hubieran optado por esta forma de pago. También se aceptaban las obras de arte que se encontraran incorporadas o adheridas a inmuebles, siempre y cuando, los inmuebles fueran propiedad del gobierno federal.

Las personas que se interesaban en efectuar su pago tributario correspondiente, debían de presentar, como lo establecía el anterior decreto, su solicitud y obra propuesta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de los tres primeros meses del año siguiente al del ejercicio fiscal correspondiente.

La evaluación y selección de las obras, correspondía de igual manera a una Comisión Intersecretarial, pero solamente integrada por representantes de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Educación Pública, contando para el efecto con el asesoramiento de "especialistas en la materia," comisión que era presidida por la Secretaría mencionada en primer término.

Previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el Decreto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comunicaba al contribuyente plástico, el dictamen que se había tomado sobre el valor artístico y económico de la obra, así como de la opinión vertida sobre la aceptación de la obra, que en este caso, cuando la obra era aceptada por las autoridades fiscales, el contribuyente contaba con treinta días posteriores al día hábil siguiente al de la notificación, para presentar sus declaraciones fiscales ante la Oficina recaudadora que le correspondiera.

Si el avalúo realizado sobre la obra por parte del Comité Intersecretarial, no era aceptado por el contribuyente, éste disponía de treinta días contados a partir del siguiente día hábil posterior de la notificación, para retirar su solicitud y efectuar el pago de sus impuestos en efectivo, sin los recargos que se hubieran causados por el transcurso del tiempo, y le era entregada su obra.

La forma de pago contenida en este Decreto, tenía la ventaja de que el contribuyente quedaba relevado de efectuar enteros provisionales de los impuestos correspondientes, al ejercicio fiscal siguiente a aquél por el cual realizaba el pago.

El depósito y destino de las obras, seguía siendo competencia de la Secretaría de Educación Pública, y de la Contraloría General de la Federación, de acuerdo a sus atribuciones derivadas por la ley respectiva.

4.2.2. EL DECRETO DEL EJECUTIVO FEDERAL DEL TREINTA Y UNO DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO, EL CUAL ESTABLECE EL PAGO EN ESPECIE PARA LOS AUTORES DE LAS ARTES PLÁSTICAS.

El decreto de fecha siete de marzo de mil novecientos ochenta y cuatro, estuvo vigente hasta la emisión del decreto de fecha veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, emitido por el entonces Presidente de México Carlos Salinas de Gortari en fecha veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y cuatro y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día treinta y uno del mismo mes y año,

bajo el nombre "Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares."

Este decreto, recogió la experiencia de la aplicación de los dos anteriores decretos, y se trató de mostrar una normatividad más completa a diferencia de las que le precedieron, puesto que se cuidó de abarcar con mayor profundidad no sólo la cuestión de la forma de pago, sino la distribución y depósito de las obras recogidas con el propósito de facilitar el pago de las obligaciones fiscales, situaciones que anteriormente se había tratado de una manera somera. Resulta extraño y novedoso para la emisión del decreto que autoriza el pago en especie, el que se autorice condonar el pago parcial de impuestos, en una disposición en la que se pretende facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En este decreto se conceptualiza a la obra gráfica, entendiéndose como tal la que está firmada, numerada y su tiraje no exceda del cien grabados y siempre que la matriz se destruya o cancele antes de que sea presentada. Se consideran obras representativas de la producción del autor de las artes gráficas, las que sean similares en tamaño y técnica a las enajenadas durante el trienio inmediato anterior.

Si las obras se encuentran incorporadas o adheridas a inmuebles, sólo aceptaran en pago si el citado inmueble es propiedad federal.

Existe una reducción de una obra para los artistas que por lo menos entreguen dos obras como pago de los impuestos en términos de la tabulación descrita líneas arriba, siempre que dentro del ejercicio por el cual efectúen el pago durante los cuatro meses del siguiente, realicen donaciones no onerosas ni remunerativas de cuando menos de una obra de su producción, a museos o instituciones que pertenezcan ya sea al Gobierno federal, al estatal o a municipios, así como a organismos descentralizados de algunos de ellos o instituciones que sean autorizados para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta. Para lo anterior, estas instituciones o museos deberán conservar la obra donada y no enajenarla, exhibiéndola de manera permanente al público.

La dinámica contenida en este decreto para la recaudación del impuesto en especie, se instituye por primera vez, una especie de tabulación progresiva en la que se determina el número de obras a cubrir por el contribuyente plástico, dependiendo del número de obras que enajenó durante el ejercicio anterior siendo lo siguiente:

OBRAS ENAJENADAS**Hasta 5****OBRAS EN PAGO****1**

De 6 a 8	2
De 9 a 11	3
De 12 a 15	4
De 16 a 20	5
De 21 en adelante	6

También se da la posibilidad al contribuyente plástico que se haya adherido al sistema de pago en especie, de pagar sus impuestos conforme al valor que estimen por sus obras los integrantes del Comité autorizado para la recepción y selección de las mismas, en lugar de aplicar la tabla contenida en líneas arriba.¹⁰²

Las personas interesadas en efectuar el pago de los impuestos federales, deberán de cumplir ciertos requisitos establecidos en este decreto, que son los siguientes:

1.- Desde luego estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

2.- Presentar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Administración General Jurídica de Ingresos, o en las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos de Oaxaca, Guadalajara y Monterrey durante los meses de enero, febrero o abril, aviso inicial en el que

¹⁰² **Regla 206 contenida en la Resolución Fiscal emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, últimamente publicada en el Diario Oficial de la Federación el día veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y seis.**

manifiesten su opción por esta forma de pago, acompañando *curriculum vitae* del contribuyente, fotos de las obras de color mate tamaño postal.

3.- Para la presentación o entrega de las obras por parte del contribuyente que se sujete a esta forma de pago, será durante los meses de febrero, marzo o abril ante las oficinas autorizadas en las que señale el número de obras vendidas en el año anterior y acompañando las obras que proponga en pago, mismas que deberán de reunir los siguientes requisitos:

a) Tratándose de pinturas y grabados, deberán estar firmados, fechados, enmarcados, armellados y alambrados. Los grabados deberán de tener además número de serie.

b) Tratándose de esculturas deberán estar firmadas, fechadas y con número de serie

c) Las obras propuestas como pago en especie, no deberán de haber sido restauradas.

A partir de la presentación del aviso, se entenderá que se opta por esta forma de pago para los siguientes ejercicios fiscales, pudiendo abandonar dicha opción mediante la presentación de un escrito que así lo manifieste durante los meses de enero, febrero, marzo o abril del ejercicio correspondiente. Si el contribuyente plástico no presentara las obras que deberán acompañar en los plazos correspondientes, se entenderá que abandona el sistema de pago en especie, a no ser que presente la declaración después del plazo señalado, acompañando una obra adicional por cuatro meses o fracción de retraso.

Si resulta que durante el ejercicio fiscal del que se trate, el contribuyente no enajena ninguna de sus obras o resida fuera del extranjero, bastará que así lo declare en los plazos previstos en la que señale tal circunstancia.

La autoridad autorizada para recibir las obras propuestas como pago de los impuestos por los autores contribuyentes, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa consulta de un Comité, ya no intesecretarial como anteriormente era en conjunción con la Secretaría de Educación Pública, sino que es integrado por un representante del Instituto Nacional de Bellas Artes y por "especialistas" de la materia, los que determinaran si aceptan o no las obras propuestas, quedando obligada dicha autoridad fiscal a mantener un registro de consulta pública de todas las obras recibidas por concepto de pago en especie; el señalar la ubicación de las obras y de las exposiciones en las que se presenten, a fin de que sean conservadas como patrimonio cultural de la Nación.

Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que expida reglas de carácter general para la aplicación del sistema de pago en especie.

Si la obra no es aceptada por las autoridades fiscales por considerar que la obra no es representativa del autor contribuyente, éste tendrá la oportunidad de presentar hasta en dos ocasiones, obras con las que cumpla con el pago; o bien, podrá optar en efectuar dentro del transcurso de

treinta días naturales, el pago en efectivo de los impuestos federales actualizados a su cargo, así como los recargos correspondientes a los casos de pago diferido ante la oficina autorizada correspondiente. En este término se le devolverán las obras respectivas que no le fueron aceptadas. Transcurrido este término sin que el contribuyente plástico haya efectuado la sustitución de la obra que no le fue aceptada por la autoridad fiscal, se entenderá que abandona el sistema de pago en especie en cuyo caso cumplirá con sus obligaciones fiscales en efectivo, pudiendo reanudar este sistema en el siguiente ejercicio.

Si la autoridad fiscal determina en uso de sus facultades de comprobación, que el contribuyente declaró un número menor de obras de las que realmente fueron enajenadas por el mismo, podrá exigir el pago del impuesto omitido así como los accesorios de ley en efectivo, en cuyo caso se le devolverán al contribuyente las obras que le fueron aceptadas para el efecto de que pague la totalidad en efectivo; o bien, recibir la compensación del importe por concepto de la enajenación de las obras omitidas. También puede efectuarse el pago en especie si así lo desea y solicita el contribuyente evasor, siempre y cuando entregue en doble número de obras de las que realmente debió de haber pagado de haber sido fidedigna su declaración de obras enajenadas.

Una de las ventajas que ofrece el sistema de pago en especie para aquellos autores plásticos que le fueron aceptadas sus obras, es que se encuentran relevados de efectuar los pagos provisionales de los impuestos federales por la enajenación de las obras de artes plásticas que produzcan,

hasta que ellos manifiesten que desean abandonar esta forma de pago. Tampoco estarán obligados a llevar contabilidad, siempre y cuando los únicos ingresos que perciban afectos al impuesto sobre la renta, sean por concepto de la enajenación de las obras.

Las personas morales que adquieran obras de arte plásticas de los contribuyentes, no efectuarán la retención señalada en las disposiciones fiscales, debiendo para lo anterior, comunicar el contribuyente plástico mediante escrito a las personas morales que enajenen sus obras, efectuando el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado a su cargo, con obras de su producción.

Una tercera parte del total de las obras de arte recaudadas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las transferirá en propiedad a las entidades federativas para que las establezcan en pinacotecas abiertas al público para la conservación y seguro de las obras. La transferencia se realizará en diciembre de cada año mediante sorteo que realice dicha Secretaría, en presencia de representantes de la Comisión Permanente de funcionarios fiscales, integrada por ocho Secretarios de Finanzas de los Estados. Cada año, las obras serán repartidas al azar a las dieciséis entidades federativas determinadas en orden alfabético para que sean destinadas al patrimonio cultural de la Nación.

El Comité integrado para que efectúe la aceptación de las obras de arte propuestas como pago por los contribuyentes plásticos, determinarán las obras que aconseje pasen a formar parte del patrimonio

cultural de la Nación. Aquellas que no integren dicho patrimonio, podrán ser subastadas por la Secretaría de Crédito Público, a fin de que con su producto se obtengan fondos que se destinen a los gastos que se originen por el envío de las obras a las Entidades Federativas, así como por el mantenimiento, seguro y exposición de las mismas, pudiendo además participar en la subasta las obras de personas invitadas por la Secretaría, a condición de que el 10% del importe por concepto de la enajenación de las obras que participen por invitación, se destinen para los mismos fines.

Cuando alguno de los contribuyentes plásticos interesados en efectuar el pago en especie, done a la Federación o a un Estado o Municipio, una colección de obras plásticas de su producción o bienes con valor artístico o histórico de su propiedad las cuales constituyan un museo o una parte del mismo, podrán deducir para efectos del impuesto sobre la renta correspondiente en el ejercicio de que se trate y aplicar el remanente en los siguientes ejercicios hasta agotarlo, quedando obligados a proporcionar una obra de su producción anual como pago del impuesto al valor agregado durante los años que tarde aplicar dicho remanente.

Las personas físicas que enajenen obras de artes plásticas o antigüedades que no hayan sido destinadas o utilizadas por el enajenante para la obtención de sus ingresos, siempre que el adquirente sea una persona moral residente en México que se dedique a la comercialización de los mismos, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta a su cargo por dichas enajenaciones mediante retención que efectúe el adquirente, a la tasa del 8% sobre el monto de la contraprestación pactada, sin deducción alguna,

el cual tendrá el carácter de pago definitivo. En este caso, se determinará el impuesto al valor agregado por la enajenación que haga la persona moral, sobre la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta. El retenedor deberán proporcionar constancia de la retención efectuada, así como enterar el impuesto retenido en la declaración que corresponda a sus pagos provisionales.

Mediante el sistema de pago en especie, se ha logrado recaudar hasta la fecha cerca de dos mil quinientas obras en el transcurso de veinte años que tiene de vigencia esta forma de pago; acervo de obras de arte que ha logrado recaudar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de diversos autores plásticos nacionales, la cual es considerada como la mejor colección de arte contemporáneo en México. La colección es llamada por la Unidad de Promoción Cultural y Acervo Patrimonial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el órgano encargado de la guarda de las obras de arte, como la "Colección de Pago en Especie", integrada por obras de la talla de Rufino Tamayo, Rafael Coronel, Manuel Felgueres, Miguel Francisco Castro y Leñero, Gunther Gerzso, Vicente Gandía, Arnold Belkin, Feliciano Béjar, Francisco Zúñiga, Juan Soriano, Vicente Rojo. Leonardo Nierman, Luis Nishizawa, Ricardo Martínez, Joy Laville, Humberto Peraza y Marta Chapa entre muchos otros, que es exhibida en la actualidad en los centros culturales de la propia Secretaría.¹⁰³

¹⁰³ Cfr. Rivera, J. Héctor. "La Colección pago en especie tal vez es ya la mejor colección del arte mexicano contemporáneo" Revista Semanal Proceso. México. 1º de agosto de 1994. Numero 926, págs. 62 y 63.

4.3. ANALISIS Y CRITICA.

Para empezar, tendremos primeramente que examinar el **conducto legal** que dio vida jurídica al sistema de pago en especie, es decir, al decreto que el Ejecutivo publicó el treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa y cuatro a la luz del Derecho Administrativo, específicamente, en cuanto a la competencia de los órganos del Estado que realizan la actividad recaudadora y a las disposiciones como fuente del derecho, de donde se desprende que dicho decreto es contrario a los principios doctrinarios de esa disciplina. Esto es así al observarse al decreto el cual establece el sistema de pago en especie, lo constituye un conjunto de disposiciones jurídicas que mas que describir la relación entre la autoridad administrativa y los particulares, delimita las obligaciones y deberes de las partes en esta creación jurídica.

Para lo anterior, es menester considerar doctrinariamente los conductos legales que se utilizaron para la creación de pago en especie, específicamente a los preceptos llamados decretos.

Como sabemos, estas disposiciones entre otras, son consideradas dentro de la ciencia del derecho como el producto del proceso de creación de normas jurídicas que realiza el Estado como fuente formal del derecho, (Legislación) y se encuentran clasificadas en un orden jerárquico normativo que se compone de los siguientes grados:¹⁰⁴

¹⁰⁴ Cfr. García Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ob. Cit. Págs. 52, 83 a 85.

1º.- Normas supremas.- Son las normas constitucionales y los tratados internacionales ratificados por el Senado.

2º.- Leyes reglamentarias de la Constitución, ordinarias y orgánicas.- De observancia federal y son actos de aplicación de las normas constitucionales.

3º.- Normas reglamentarias.- Como actos de aplicación de las normas ordinarias.

4º.- Normas individualizadas.- Prevén situaciones jurídicas concretas

Se considera que las disposiciones decretos se encuentran comprendidas dentro de las normas reglamentarias. En este supuesto, se entiende como decreto¹⁰⁵ *latu sensu*, a la decisión o mandato que la primera autoridad ejecutiva emite como expresión jurídica de su voluntad, que crea situaciones jurídicas concretas o individualizadas. Su origen obedece a la realización de las siguientes funciones:

- a) Al ejercicio de la facultad reglamentaria.
- b) Al establecimiento de medidas necesarias para proveer a la eficacia de las funciones administrativas.
- c) Al ejercicio de derechos, deberes e intereses de la administración pública y de los particulares con respecto de ella.

¹⁰⁵ Cfr. Owen G. Usinger. Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo V. Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L. Buenos Aires, Argentina. Págs. 986 y 987.

En general, el decreto presenta ciertos elementos constitutivos que lo caracteriza fundamentalmente, en efecto, es un acto administrativo puro y simple que crea una regla pública, se concreta en una decisión en sentido estricto del poder administrador y de otras autoridades administrativas que lo dictan en uso de sus atribuciones conferidas por la ley. Es la expresión jurídica de la voluntad del poder administrador, por lo tanto, carece de naturaleza legislativa, puesto que no puede versar sobre asuntos que han sido reservados por la Constitución para ser materia de una ley. Se origina teniendo en cuenta el interés general y la buena administración, o bien, a solicitud de una ley mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria para su ejecución, observancia o reglamentación de ella. Es un acto que debe ser fundado en motivaciones políticas y jurídicas para beneficio del interés general. Está sujeto a las condiciones esenciales de legalidad, que exigen que no vulnere el orden jurídico vigente en relación constante con el Derecho Positivo vigente, sin violentarlo de tal modo que su contenido se dirija a regular las relaciones entre la administración pública y los particulares. Es requisito indispensable el refrendo del Secretario de Estado de cuya esfera compete su actuación y se publique en el Diario Oficial de la Federación para adquirir fuerza legal y fuerza ejecutiva. Por último, como producto de la fuente formal del Derecho, tiene el carácter jerárquico de secundario por encuadrarse en el derecho reglamentario y porque su contenido y efectos jurídicos están siempre en relación con la ley de la cual depende su existencia.

En nuestro Derecho Positivo tiene su fundamento en los artículos 89 fracción I y 92 de la Constitución, pues es a través de estos

actos jurídicos con los que se logra la reglamentación, observancia y ejecución de las leyes.

En *stricto sensu*,¹⁰⁶ el acto administrativo produce efectos jurídicos de carácter general cuando se relaciona con situaciones o casos comunes, en este caso la decisión tiene el nombre de reglamento, teniendo desde luego una vinculación íntima con la ley de la cual deriva y procura su observancia y ejecución, sin modificarla, abrogarla o ir en contra de ella. Cuando el acto administrativo produce efectos jurídicos de carácter particular, dirigido concretamente a uno o más casos pero siempre definido, recibe específicamente el nombre de decreto, el cual también puede ser una decisión de carácter general.

Sin embargo, dadas las características antes anotadas del concepto de decreto *latu sensu*, que como acto administrativo puede asumir en diversas circunstancias, la terminología jurídica de manera específica, diferencia la siguiente clasificación del decreto y son las siguientes:

a) El decreto propiamente dicho.- Como la decisión pura y simple que se emite sin petición de parte, con carácter singular, concreto e inmediato en relación a uno o más hechos o personas, pero siempre específicamente determinados.

¹⁰⁶ Cfr. Owen G. Usinger. Ob. Cit. Pág. 987.

b) El decreto general o reglamentario.- Es el acto que se dicta para garantizar y facilitar el cumplimiento de una ley quien debe su origen de manera práctica en función de su actividad administrativa. No dice lo que debe ser derecho, sino lo que es derecho.

c) El decreto administrativo jurisdiccional.- Es la decisión que dicta el poder administrador determinando un derecho en una controversia suscitada dentro de su propia esfera por la aplicación de una ley. Es originada en virtud de un recurso administrativo interpuesto a petición del particular agraviado, o también puede ser como una manifestación espontánea de su voluntad ante la posible lesión de un derecho o interés legítimo (asuntos de lo contencioso administrativo).

Aparejados al decreto como actos de la autoridad administrativa de carácter reglamentario, se encuentra otra categoría de actos administrativos como la resolución, la instrucción y la circular, pero que son decisiones propias de otras autoridades administrativas competentes en uso de su potestad jerárquica; de contenido jurídico reglado, no agregan nada al orden jurídico aplicable al caso particular.¹⁰⁷ Esto se diferencia fundamentalmente del decreto en que sólo producen efectos jurídicos en la esfera de la actividad interna de los organismos que integran las grandes ramas de la administración pública, donde está circunscrita su vigencia. Por lo general son actos administrativos que contienen disposiciones de carácter técnico o burocrático que reglamentan una actividad administrativa interna.

La resolución se emite sin necesidad de que se relacione con normas jurídicas o con la vinculación de la administración pública con los administrados; es cierto que la resolución administrativa es una determinación o fallo de una autoridad administrativa que implica valor y osadía para emitirlo,¹⁰⁸ pero de acuerdo a la idea descrita en líneas arriba, debe dictarse atendiéndose a las disposiciones normativas de mayor jerarquía del cual emana; tiene imperio y curso dentro de la administración y está sujeta a los requisitos de competencia y forma. En nuestro Derecho Positivo son las llamadas reglas que emite la Secretaría de Hacienda en materia tributaria.

La instrucción y la circular son reglas simplemente técnicas que prescriben el cumplimiento de disposiciones más o menos generales ya existentes; carecen de contenido jurídico y su fuerza obligatoria va dirigida a los funcionarios de los órganos administrativos respectivos sin que tengan que ser obedecidos por los administrados.

d) Por último, el decreto ley y el decreto delegado ya anteriormente precisados en este trabajo.

Sin embargo, es de destacarse que en México se tiene como costumbre llamar indistintamente decretos a las leyes y a las leyes como decretos, así como llamar generalmente decretos a todas las disposiciones o

¹⁰⁸ Cfr. Palomares de Miguel Juan. Diccionario para Juristas. Ob. Cit., pág. 1086.

actos administrativos descritas en líneas arriba,¹⁰⁹ lo que provoca un caos jurídico en nuestro derecho originado por el Poder Ejecutivo, para adecuar su política administrativa, a actividades específicas del País sin tener que recurrir al Congreso de la Unión. Situación que desde luego no es de aceptarse por motivos de nuestro estado de Derecho.

Un ejemplo de lo anterior es precisamente el caso a estudio, donde sabemos que la institución del sistema de pago en especie como una forma de cubrir las contribuciones, debe su origen al Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa y cuatro.

En efecto, para el fundamento de la emisión del referido decreto, se invocaron entre otros preceptos lo señalado en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. Este precepto contiene en sus tres fracciones, la facultad del Poder Ejecutivo para dictar resoluciones de carácter general de acuerdo a las diversas circunstancias en ellas descritas.

Pero observamos que para la fundamentación del decreto en mención, no se señaló específicamente para su aplicación alguno de los tres

¹⁰⁹ Cfr. Acosta Romero Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Ob. Cit. Pág. 535.

diferentes supuestos que se describen en sus tres fracciones, para que el Ejecutivo esté en aptitud de emitir este acto jurídico, por lo cual, para proceder al análisis de la fundamentación del decreto, se parte del criterio sostenido por la autoridad emisora del decreto de serle aplicable en su totalidad y de manera indistinta, todo lo contenido en el artículo 39 del Código Tributario, desprendiéndose lo siguiente:

1.- Primeramente se menciona que el Ejecutivo Federal podrá dictar resoluciones de carácter general. Haciendo un análisis comparativo del Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, frente a la disposición señalada en el encabezado del artículo en cuestión y conceptualizada por la terminología jurídica como resolución ya anteriormente delimitada, se puede decir que no existe una adecuación jurídica de la realidad entre el acto administrativo puesto a estudio, con lo señalado en el primer párrafo del artículo 39 del Código Fiscal, toda vez que lo que instituye el sistema de pago en especie, no es en su naturaleza jurídica, una resolución de carácter general que sea dictada como decisiones de otras autoridades administrativas distintas a las que emite este acto jurídico y cuyo contenido se refiera a aspectos de naturaleza técnica o burocrática, sino que en él, como lo veremos más adelante, se establece un objeto, una base, una cuota, tasa o tarifa distinta a la que se señala en la ley del impuesto sobre la renta, en lo relativo a los autores de las artes plásticas.

La resolución no debe tener contenido legislativo, ni mucho menos es propio que en él se trate de reglamentar una ley, ya que como sabemos esto es materia del llamado decreto reglamentario, por lo que se resume que el decreto que establece el sistema de pago en especie, no es una disposición señalada en la fundamentación legal del acto administrativo, resultando en primer término como inaplicable el artículo al caso concreto.

2.- Es inaplicable lo especificado en la fracción I al decreto en cuestión, puesto que no se dan los presupuestos de hecho suficientes para establecer en el sistema de pago en especie, la condonación de los impuestos a que se refiere ese artículo.

Esto es, se concede la facultad al Poder Ejecutivo para que pueda condonar o eximir, de manera total o parcial el pago de los tributos referidos en el decreto en mención sin haber acontecido en la realidad las circunstancias de hecho descritas en el artículo en cita, como son el que se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, de una rama de actividad específica, de la producción o venta de productos, o la realización de alguna actividad económica, o haberse realizado casos de catástrofes sufridos por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La creación del ya referido decreto según lo establecido en la parte de sus considerandos que se supone contiene la motivación del acto jurídico, atiende al hecho de fomentar y enriquecer el acervo cultural de la nación dada la experiencia recabada en los dos anteriores decretos. A lo

anterior, hay que agregar que el desarrollar el arte plástico o gráfico en México, ha sido una necesidad permanente, que ha ocasionado que se constituya en una función social, es decir, en un quehacer ordinario del Estado, que no tiene nada que ver con los casos fortuitos y extraordinarios previstos en esta fracción, pues no ha quedado constatado que la cultura plástica en nuestro país se encuentre en una situación precaria o crítica, para que de esta manera, se pueda tomar como válido la aplicación de esta fracción en el acto en comento.

Se entiende que las facultades para hacer frente a las circunstancias extraordinarias descritas en la fracción en comento, se refieren a actos a realizar por la autoridad administrativa, motivadas por hechos que suceden en la realidad de manera espontánea que perjudican las diferentes ramas o esferas económicas del país, donde el Estado no tenía conocimiento de ellas al momento de realizar su planeación presupuestaria durante el año en que le permita hacerle frente, toda vez que sabemos que toda erogación o contribución, debe de estar planeada en el Presupuesto Anual de Egresos y en la Ley de Ingresos, de tal manera que la aplicación de facultades extraordinarias, debe ser únicamente de manera temporal, en tanto dure la situación crítica que motivó la observancia de este artículo, por ello el carácter de extraordinario. Lo anterior no ha quedado constatado en el Decreto que establece el sistema de pago en especie. Es por ello que también se considera la inaplicatividad del precepto jurídico para la emisión de este decreto, pues son dos cosas distintas dentro del quehacer del Estado, la recaudación del impuesto y el enriquecer el acervo cultural de la nación, mismas que no deben ser tratadas en una misma disposición legal y de

manera permanente como lo hace la autoridad administrativa emisora, en atención a las diversas esferas competenciales de las leyes y de los diversos órganos del Estado.

Por lo menos no se especifica o mejor dicho no ha quedado constatado en el referido decreto, que el fomento de la cultura gráfica en México, se encuentre en una grave situación que amerite un trato especial del Estado vía contribución de impuestos para que sea jurídicamente válido, el trato especial a los contribuyentes plásticos al modificar la forma de pago y condonárseles el pago de los impuestos.

Lo anterior, evidentemente ocasiona una inequidad para el resto de los contribuyentes, pues al no existir circunstancias descritas en la ley para esta forma de pago, provoca una desigualdad en favor de los contribuyentes plásticos frente a la ley. Esta distinción es provocada nada menos que por una subjetividad por parte de la autoridad hacendaria, misma que pugna con el principio de prohibición de exención de impuestos anteriormente descrito en este trabajo y con el principio de jerarquización de las normas jurídicas.

3.- En cuanto a lo señalado en la fracción II del artículo tributario, se considera una indebida aplicación al acto administrativo, en una extralimitación de facultades contenidas en el decreto, en razón a que en éste se aprecia de manera evidente, actos legislativos que son propios del Poder Legislativo en materia de impuestos, a saber:

a) Determina un objeto diferente al establecido por la ley, pues no se refiere en realidad el decreto en mención, al ingreso que obtiene el autor de las artes gráficas por la venta de sus obras, tal y como lo establece la ley del impuesto sobre la renta en lo relativo al capítulo de honorarios de las personas físicas que realizan un servicio profesional independiente, sino que la unidad para establecer el monto de sus impuestos a pagar, lo determina el número de enajenaciones o ventas que realicen con sus obras, circunstancia que es totalmente ajena a la situación legal tributaria que le corresponde a este tipo de contribuyentes, pues lo que grava la ley especial a este tipo de contribuyentes, es el producto que reciben éstos por la realización personal independiente, es decir, su ingreso y no debe recurrirse para cuantificar su tributo a cubrir, a las ventas de obras de arte que ellos hayan realizado.

b) Establece una base tributaria diferente a la de la ley fiscal para el pago del impuesto sobre la renta, tomando como unidad de medida, no un valor definido y de curso legal en nuestro país como lo es el dinero, tal y como lo dicta el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, sino a objetos distintos cuya determinación en su valor es subjetivo e invariable, determinándose de este modo, el monto de los impuestos correspondientes de un ejercicio fiscal (circunstancia que sólo es competencia del Congreso de la Unión). Dicho en otras palabras, con esta forma de pago tantas obras vende el autor, tantas obras paga al Erario, y no tanto ingreso obtiene el autor, tanto por ciento de su ingreso paga como lo formula la ley especial.

c) Al determinar el Ejecutivo Federal en el decreto a estudio un objeto y una base distinta a la de la ley, consecuentemente se aprecia una cuota, una tasa, una tarifa igualmente distintas.

d) Pero no solamente el decreto en mención establece como opción, un modo distinto de cumplir con la obligación sustantiva, sino también con las accesorias, específicamente a las sanciones aplicables, ya que en su artículo sexto, se prevé la manera de pagar las sanciones impuestas a los contribuyentes por incurrir a infracciones relativas a sus deberes fiscales, por ejemplo, en el caso de no especificar verazmente el número de obras enajenadas en un año, la sanción se cumplirá no como lo establece el Código Fiscal en su Título IV Capítulo I, sino mediante la entrega de obras que son determinadas de manera unilateral y subjetiva por parte de la autoridad hacendaria. Esto es, dice el decreto que se podrán aceptar, si así lo propone el contribuyente, entregar como pago por la infracción de haber omitido declarar obras de las que realmente enajenó durante un año, el doble de las que debió pagar en el caso de haber sido fidedigna su declaración.

3.- La fracción III se refiere al otorgamiento de subsidios y estímulos fiscales que como podemos observar, no le es aplicable al caso concreto.

Se observa que en la parte final del referido artículo fiscal, se especifican una serie de requisitos que debe de cumplir el Ejecutivo Federal al momento de expedir las resoluciones en comento, siendo éstos el señalar

las contribuciones a que se refieren, el monto o proporción de los beneficios, plazos en que se concedan y requisitos que deben de cumplir los beneficiados. Lo anterior no acontece en el decreto que nos ocupa, pues se observa una inobservancia al precepto por no cumplir el Ejecutivo Federal el requisito ineludible de señalar por lo menos, el plazo concedido para la vigencia de la resolución, lo que hace al decreto una disposición de carácter permanente con caracteres de ley, hasta en tanto sea derogado por el propio Ejecutivo o por el Congreso de la Unión.

Lo antes expuesto origina una indebida aplicación de normas jurídicas destinadas para casos o circunstancias extraordinarias, en una situación ordinaria y además prevista en las leyes normativas.

Por lo anteriormente expuesto, es de concluir que el acto administrativo a estudio, está indebidamente fundado, por no adecuarse el precepto legal que se invoca a la realidad jurídica, para condonar o modificar la forma de pago de los tributos, así como de verse una indebida aplicación que da como consecuencia una excesiva facultad del Poder Ejecutivo en esta materia al disponerse a legislar.

De igual manera, el decreto que establece el sistema de pago en especie, no es un acto que reglamente una ley, ni mucho menos trata de garantizar su exacto cumplimiento en forma práctica, pues en él se establece una función que es propia del Poder Legislativo al determinar de manera unilateral y caprichosa, elementos esenciales del impuesto por el hecho de aceptar como forma de pago de los mismos, determinado número de obras

de artes plásticas y no en dinero en sus diferentes modalidades establecidas en la ley. Si con este instrumento jurídico, esto es, el decreto, se pretende la debida observancia de la ley, no debe salirse de su cause, pues no es lógico que el Ejecutivo Federal para lograr este propósito tenga que violentarse la ley que procura su observancia, cumplimiento y ejecución al establecer en forma genérica situaciones contrarias a ella.

Como paréntesis, cabe decir que algunos juristas¹¹⁰ señalan que las disposiciones que se dictan conforme al multicitado artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, son los llamados "decretos delegados," situación que no debe admitirse, en razón a que éstos son excepciones para legislar por el Poder Ejecutivo y cuya característica fundamental, -como se verá en líneas adelante, es que esta facultad está autorizada por la Constitución y no por la Ley.

Observamos entonces, que lo publicado el treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, para establecer el sistema de pago en especie, no es una disposición de las que regula el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, es decir, no es una resolución; en sentido estricto no es un decreto en específico, pues su contenido jurídico y efectos que tiene con los particulares, va más allá de lo que es propio de su materia jurídica, asimismo no es un reglamento ni tampoco es una ley.

¹¹⁰ Ramírez Ruíz Eduardo Código Fiscal de la Federación Comentado. De. PAC. Méx. 1991, pág. 198.

A lo anterior, surge la obligada pregunta: ¿ Cómo podemos denominar dentro del Derecho Administrativo lo que publicó el Ejecutivo Federal para variar la forma de pago de los autores de las artes plásticas ? Solamente se puede decir, que es una expresión de la voluntad del Ejecutivo, dictada de manera arbitraria, unilateral, caprichosa y sin sustento alguno que rompe el estado de Derecho.

Cabe decir que la facultad otorgada por el Congreso de la Unión al Ejecutivo Federal contenida en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en su fracción II, es una delegación que atenta a los principios de separación de poderes que se encuentra establecida en el artículo 49 constitucional, que dice que no podrá reunirse dos o más de dos Poderes Federales en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un sólo individuo. Un principio del Derecho Constitucional señala que las situaciones que establece la Constitución, sólo pueden dejarse de aplicar por un precepto de la misma, así lo establece el artículo primero, de tal manera que el Poder Ejecutivo no puede realizar actos legislativos salvo las excepciones que la misma Constitución señala en sus artículos 29 y 131 ya anteriormente delimitados en este trabajo, en las que el Ejecutivo únicamente está facultado para legislar en situaciones de perturbación de la paz pública o conflicto en nuestro país, y en materia de comercio exterior, bajo las condiciones estrictamente determinadas en éstos articulados que deben ser aplicados literalmente.

En el caso concreto, el Congreso de la Unión faculta al Poder Ejecutivo en una disposición legal, esto es, en el artículo 39 del Código

Fiscal de la Federación, para que modifique las medidas relacionadas con el control, administración, forma de pago y procedimientos establecidos en las leyes fiscales, situación que no encuadra dentro de las disposiciones constitucionales y que provoca una inobservancia a lo establecido en el artículo 49 constitucional, y siendo esto así, se quebrante por consecuencia el principio de separación de poderes,¹¹¹ pues de conformidad con lo establecido por los artículos 70 y 72 de la Constitución, corresponde exclusivamente al órgano legislativo la facultad de derogar y reformar las leyes impositivas que de él emanen, y lo escrito en el artículo legal en mención, puede observarse que es de carácter legislativo, por lo que se configura una delegación inconstitucional por parte del Congreso de la Unión a favor del Presidente de la República.*

Por otra parte, no es válido el alegar que el sistema de pago en especie, no atenta en contra de los principios generales del derecho por el simple hecho de ser optativo, de que el contribuyente lo puede aplicar o no según le convenga y de esta manera no aparezca un agravio a su esfera jurídica; esto es, en el caso de elegir esta forma de pago en lugar de sujetarse al régimen tributario establecido en la ley, o al incurrirse a una falta en la

¹¹¹ Cfr. Margáin Manautou, E. Ob. Cit. Pág. 46.

* Mismo criterio estableció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver Amparo en Revisión número 2050-57 promovida por Artículos Mundet Embotelladoras S. A. el día 7 de noviembre de 1957, en tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Volumen V., pág. 40 al referirse a la inconstitucionalidad del artículo 5º del la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1956, cuyo texto del artículo es idéntico en su esencia al contenido en el artículo 39 fracción II del Código Fiscal Federal.

declaración del impuesto, tanto el tributo como las multas pueden pagarse en dinero o en obras de arte.

Al respecto, para que la opción de la aplicación de normas fiscales que expida el Ejecutivo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias sea jurídicamente válida, debe atenderse, como todos los actos jurídicos del Estado, al principio de legalidad y no a la situaciones subjetivas del particular, de tal manera que la opción de la aplicación de la norma debe de estar forzosamente dentro de los márgenes que establece la ley, puesto que a la autoridad sólo le resta el cumplirla y no condicionarla o ir en contra de ella. La ley impositiva debe de enmarcar las excepciones que se formulen en el momento de la recaudación de los tributos y las circunstancias específicas para que operen, y no dejar al arbitrio de la autoridad hacendaria el hacer a un lado lo que señala el Congreso de la Unión en materia de impuestos y aplicar lo que mejor desee. Las opciones de colocarse en diversas situaciones jurídicas, regularmente aparecen insertadas en decretos emitidos por el Poder Ejecutivo que en jerarquía jurídica son de menor grado que la ley, por lo que es incuestionable, que la opcionalidad no debe de prever situaciones contrarias al marco legal existente.

La opción de adherirse a un régimen tributario fuera de nuestro Derecho Positivo, puede ser válida si se atiende a las circunstancias objetivas del contribuyente, como por ejemplo que éste se encuentre imposibilitado para el cumplimiento de las contribuciones de manera pecuniaria o se encuentre muy gravoso el régimen legal que haga dificultos el pago de las contribuciones, ya sea que el importe a pagar le sea ruinoso o

exorbitante, entonces sí, se puede optar por otras circunstancias para facilitar el pago de los impuestos, pero sólo deben ser aplicados por la autoridad administrativa de manera particular y temporal con el fin de lograrse la equidad y la observancia de las leyes tributarias.¹¹²

La opción de pago en especie en este caso, no incurre en lo anterior, primeramente porque no se dan estos casos y porque se ha determinado en una norma jurídica como lo es el decreto, un carácter legislativo, definitivo y permanente, que además de violentar los principios de legalidad y separación de poderes, provoca una inequidad en el trato de los contribuyentes frente a la aplicación de la ley, que no tiene justificación de ser y provoca un trastorno jurídico dentro del campo del derecho.

Parece ser que el sistema de pago en especie, tiene un trasfondo político y no tributario, con el fin de que el Ejecutivo pueda allegarse sin restricciones, obras de arte provenientes de notables autores plásticos. Esto es, porque se determinan bases tributarias de manera unilateral por parte del Poder Ejecutivo, con el pretexto de facilitar el pago de los impuestos a los autores de las artes plásticas, recaudando el número de obras (previa selección que se haga a ellas) sin el riesgo de que los autores se inconformen por la cuantificación que se le haga a sus obras con cualquier medio de impugnación prevista en las leyes aplicables, en razón a que esta forma de pago tiene el carácter de opcional, de manera que

¹¹² Cfr. Margáin Manautou Emilio. Ob Cit. Pág. 314

supuestamente no se causa perjuicio alguno pero si evidencia una violacion a las diposiciones aplicables.

Independientemente de lo anterior, en sí lo establecido en el decreto que establece el sistema de pago en especie, provoca una incertidumbre al momento de cubrir los impuestos. En efecto, si atendemos al principio jurídico de certeza de los impuestos, que señala la obligación del legislador de establecer al momento de determinar el tributo, con absoluta fijeza y claridad los elementos esenciales o características del mismo como son su objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, a fin de evitar actos arbitrarios de la autoridad hacendaria al momento de aplicar las leyes tributarias. ¹¹³

Como hemos observado en este trabajo, si existe una modificación de los elementos esenciales del impuesto, por lo que se ocasiona una incertidumbre al momento de realizar el pago, primeramente porque la autoridad hacendaria se pone a legislar y en segundo lugar, porque con esta forma de pago no se determina el ingreso real de manera líquida y específica, que en la ley relativa se señala como materia de gravamen por la operación de la enajenación de la obra, toda vez que se atiende a especificar el monto del tributo, a través de un determinado número de obras de las que no es posible cuantificar de manera real, objetiva, veraz y exacta, la cantidad que de acuerdo a la ley de la materia está obligado el contribuyente a cubrir

¹¹³ Cfr. Margáin Manautou E. Ob. Cit. Pág. 47.

y a recibir la autoridad hacendaria, sin tomar en cuenta para deducir el impuesto, la ganancia que obtuvo el contribuyente por la venta de sus obras. Esto es relevante, ya que estamos observando que el gravamen ya no se realiza sobre el ingreso por honorarios que percibe el artista, sino sobre un determinado número de enajenaciones que realice en un ejercicio fiscal, de las cuales, puede suceder que esté aportando al fisco muchísimo más de lo que le corresponde o tal vez menos, pues el patrón de medida circunda de una subjetividad otorgada al valor o calidad de su obra que proponga para el pago.

Dicho en otras palabras y en una suposición dentro del plano real, un contribuyente que se dedica a las artes plasticas, percibe por la venta de cinco obras como ingreso obtenido en un ejercicio, la cantidad de novecientos mil pesos; mientras que otro contribuyente de la misma actividad y por el mismo número de obras en el mismo período, obtuvo una cantidad de ciento veinte mil pesos. Los dos se encuentran dentro del mismo presupuesto de hecho y son causantes del mismo tributo, pero reciben diferente ingreso. Ambos dentro del sistema de pago en especie pagarían una obra como pago del impuesto, no sucediendo lo mismo dentro del régimen legal, pues el que percibe más, paga más que el que percibe menos ingreso, de acuerdo a lo que marca el principio de la equidad y proporcionalidad de las contribuciones que conforma la justicia tributaria. En el caso de la aplicación del sistema de pago en especie, se evidencia una inequidad y desproporcionalidad en el pago de las contribuciones, en razón de que el que percibe más, podría contribuir como el que percibe menos; y el que percibe menos ingreso, podría contribuir como el que percibe más.

Toda esta ambigüedad en el pago de las contribuciones, provoca la incertidumbre en los tributos, pues para esto, se ha modificado, tanto el objeto del impuesto, como las bases tributarias del mismo.

La supuesta igualdad que determina el sistema de pago en especie entre los dos ejemplos de contribuyentes, no puede ser la misma igualdad entre éstos dentro del régimen legal, ya que el primer régimen se atiende a un valor subjetivo e indeterminado como lo es la apreciación de una obra de arte, dependiendo del número de obras que enajene; mientras que la otra, se atiende a un valor exacto, real, determinado objetivo y aceptado como único como lo es el ingreso en dinero que percibe el autor por la venta de sus obras. Desprendiéndose pues, dentro del sistema legal tributario mexicano, una desigualdad frente a la ley ocasionada por la aplicación del sistema de pago en especie.

Pero la alteración más evidente de los elementos del impuesto se observa en una disposición sumamente inferior, que atento a las características propias de la disposición publicada últimamente en el Diario Oficial de la Federación del día veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y seis, no son doctrinariamente ni decretos propiamente dicho, ni reglamentos, sino una regla administrativa de las llamadas resoluciones de carácter general, concretamente en la regla 206 se señala que las personas que se acojan al multicitado decreto en estudio, podrán optar por pagar sus impuestos al valor que estimen de sus obras la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en consulta con el Comité integrado por un representante del

Instituto Nacional de Bellas Artes y por especialistas en la materia, en lugar de aplicar lo contenido en el decreto puesto a estudio, que en su artículo 2° se refiere a la tabulación de obras de arte. Esto provoca que en el caso de que se opte por esta forma de pago, la base para el monto real del impuesto ya no es siquiera determinada por la autoridad hacendaria sino por la apreciación que le hagan sujetos especialistas en la materia artística sobre la obra propuesta para el pago, esto es legislar en materia de impuestos, que es competencia del Congreso de la Unión*.

Además sabemos que el valor de apreciación que se otorgue por la obra presentada como pago, resulta subjetivo derivado de los valores morales, éticos y culturales de un determinado grupo de personas que no es la mayoría del grupo social, que a pesar de que sean cuantificados por un grupo de especialistas o críticos en artes plásticas, provenientes del Instituto Nacional de Bellas Artes y avalados por la autoridad hacendaria correspondiente, no le otorga por mucho el valor de la mayoría del grupo social (El Estado) que es determinado, objetivo, concreto, definido, real y de curso legal en nuestro país como lo es la moneda en sus diferentes modalidades, que es además el patrón de unidad común de todas las cosas útiles, misma que está señalada en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación el cual menciona "que las contribuciones así como sus accesorios se causarán y se pagarán en moneda nacional", aceptándose como medida de pago diverso a la moneda, pero con sus mismas características,

* También se pueden aceptar "obras de mayor calidad plástica" a la que se presentaría o se hayan presentado conforme a la tabla prevista en el Decreto en mención, según la regla 3.20.6 publicada en la resolución Miscelánea Fiscal para 1997 del Diario Oficial del 21 de marzo del mismo año

únicamente a los cheques certificados, los giros postales, telegráficos o bancarios, los cheques personales en los términos que establece la ley, en tal virtud se observa una violación al Código Fiscal de la Federación con lo que respecta a la forma de recaudación de las contribuciones que es ocasionada por una disposición normativa de menor grado como lo es el decreto en estudio.

La subjetividad al cuantificar el valor de una obra, provoca que estemos en sí frente a un valor indeterminado que se realiza sobre el ingenio del autor o el prestigio que éste tenga, y no sobre los ingresos que realmente perciba por la venta de sus obras, es decir, no se está gravando ya el ingreso del autor sino la creación que vierta sobre las obras, vía el número de enajenaciones que realice durante cierto periodo, sin tomar en cuenta las cantidades reales que percibió por la explotación de las obras como legalmente debería ser, es también por eso que se transgrede el principio de certeza de las contribuciones.

En este mismo orden de ideas, nos encontramos con una desigualdad dentro los propios autores, pues no se le está dando el mismo trato frente a la norma fiscal en el multireferido decreto, y esta desigualdad es derivada de los diversos caracteres subjetivos del arte que nada tiene que ver con el principio de la equidad tributaria, que se materializa al momento de la selección de las obras de arte y la consiguiente aceptación o rechazamiento de las obras. El decreto que establece el sistema de pago en especie, está dirigido a todos los contribuyentes que se dedican a las artes gráficas; de acuerdo a las características objetivas de éstos, todos son

iguales, pero no a todos les son aceptadas como pago sus obras. sino únicamente a aquellos que la autoridad de manera subjetiva (previa valuación y selección de las obras) determine, evidenciándose el trato desigual a los contribuyentes autores plásticos que les sean rechazadas sus obras, lo que también deja entrever la aplicación de una disposición de carácter especial, situación prohibida en nuestra Constitución.

Por consecuencia, se puede decir que el sistema de pago en especie, provoca una inequidad frente a los demás contribuyentes que se dediquen a las Bellas Artes, en virtud de que como jurídicamente hemos observado en este trabajo, no existen las causas objetivas y reales para merecer un trato diferente y preferencial, o lo que es lo mismo, no hay razón, si se aceptara como válida esta forma de pago, para no recibir como pago en especie montajes artísticos en danza, en piezas musicales, literarias o de cualquier otro tipo, toda vez que tanto la antigua Ley Federal del Derecho de Autor, como la vigente en sus artículos 7º y 13º respectivamente, consideran sin distinciones como obras artísticas, a las creaciones en dibujo, grabado, coreografías, de danza, musicales, literarias, fotográficas y cinematográficas, pues todas ellas conforman nuestra cultura y tanto causan impuestos las personas que se dedican a esas actividades, como las de las artes plásticas, razón tal por la que no existiría motivo para recibir como pago en especie esas obras de arte, pues su desarrollo constituye en igual medida junto con las artes plásticas, una función social que debe realizar el Estado a fin de lograr la educación cultural en nuestro país.

En estos supuestos, tampoco existe equidad tributaria para el resto de los contribuyentes de nuestra Nación, pues no se ha autorizado forma de pago similar para aquellos que produzcan objetos de uso común o de aquellos que se dediquen a diferentes actividades económicas en nuestro país, que puedan pagar sus impuestos con la producción o realización de sus actividades que ejerzan. Desde luego, esto no se puede aceptar, como tampoco se acepta el pago en especie en obras de arte, pues de realizarse esta situación, habría un retroceso en la administración de la riqueza del Estado por la reaparición del trueque, como sucede en el caso que nos ocupa.

Estos son los efectos que produce el sistema de pago en especie, pero en el plano jurídico, ¿qué es el pago en especie ?

Para determinar la naturaleza jurídica del sistema de pago en especie, enfocaremos nuestra atención como antecedente a la figura del tributo, pues se ha escrito con anterioridad que el tributo jurídicamente podremos analizarlo como una obligación que constituye un derecho de crédito, en la cual el Estado es el acreedor y el particular contribuyente el deudor. La obligación civil posee cierta analogía con la obligación tributaria, así que en esta tesitura, trataremos de encuadrar el sistema de pago en especie dentro de la teoría general de las obligaciones, específicamente dentro de las formas que afectan al objeto de la obligación lo que constituye

que sea más compleja, y no desde luego en cuanto al modo o forma de la obligación.¹¹⁴

En estas cosas, existe la figura de la facultatividad de la obligación, en la cual el deudor está facultado o autorizado para que al momento de hacer el pago, sustituya a su arbitrio el objeto debido por otro que se determinó al momento de crearse la obligación;¹¹⁵ es decir, la facultatividad da la posibilidad al deudor de sustituir el objeto de la obligación, por otro objeto que se especificó o precisó al momento de obligarse. Esta figura jurídica, anteriormente fue llamada en el Derecho Romano bajo la frase "*una res est in obligatione, et altera in facultate solutione,*" da mayor certeza al acreedor de que su crédito le será cubierto oportunamente, pues el deudor tiene de igual manera mayor oportunidad de cubrirlo. Expresamente no lo regula nuestra legislación civil, pero nada impide que se lleve a cabo en virtud de la libre voluntad de las partes.

El sistema de pago en especie, es una opción de pago de las contribuciones, donde el Ejecutivo Federal en su carácter de autoridad recaudadora de los tributos, da la posibilidad de pagar a los contribuyentes el monto de sus impuestos, no de manera pecuniaria como está legalmente establecido por el Congreso de la Unión, sino con obras representativas de su producción, instituido mediante un decreto donde se determina de manera unilateral bases tributarias consistentes en el establecimiento de un

¹¹⁴ Cfr. Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Tomo II Porrúa Méx., pág. 663.

¹¹⁵ Cfr. Gutiérrez y González E. Ob. Cit. pág. 821.

determinado número de obras de arte para el pago del impuesto sobre la renta, autorizándose a la Secretaría y Hacienda y Crédito Público como autoridad fiscal, para que proceda a la recaudación de las obras.

Ahora bien, esta forma de pago tiene una ligera semejanza con la figura de la facultatividad de la obligación antes expuesta, en razón de lo siguiente:

- 1.- En las dos figuras, el deudor es autorizado o facultado para modificar el objeto de la obligación.
- 2.- En ambas figuras, el objeto es distinto al convenido originalmente.
- 3.- Ambas figuras tienen como finalidad el facilitar y el liberar al deudor del cumplimiento de la obligación.

Sin embargo, en la llamada obligación facultativa, se observa a las partes pactando la modificación o sustitución del objeto, al momento de originarse la obligación; mientras que en el sistema de pago en especie, la sustitución del objeto de pago es posterior al momento de crearse la obligación. Esto es si consideramos como punto de origen de la obligación fiscal a la ley tributaria, pues es la ley la que no solamente declara que la obligación ha nacido, sino también determina y señala las formas de su extinción; la ley tributaria constituiría la voluntad de las partes en el plano de Derecho Civil, determinando la obligación y la forma de cumplir con ella, y

sólo las partes pueden modificar tanto la forma de la obligación como la manera de cumplir con la misma; el sistema de pago en especie es una manera de liberarse de la obligación tributaria, pero no es derivada de una ley fiscal, sino de un acto administrativo emitido por el Poder Ejecutivo de manera posterior e inferior a la ley. Consecuentemente, resulta que esta forma de pago, modifica el procedimiento emanado formalmente del Poder Legislativo, mediante un acto ajeno al formalmente legislativo, realizado por un sujeto que dentro del Derecho Público no está legitimado para ello, demostrándose así un acuerdo indebido. Lo anterior es tomándose en cuenta los efectos jurídicos que tiene el decreto en mención que son equiparables a los de la ley como la generalidad, la abstracción y cuyo contenido es materia propia de la ley.

Es por ello, que se puede determinar en su naturaleza jurídica al sistema de pago en especie, no como una modalidad de la obligación fiscal, sino como un verdadero convenio o concordato realizado de manera furtiva entre las partes; es una forma especial de pago constituido en un acuerdo de voluntades entre la autoridad hacendaria, -que no está legitimada para hacerlo, y una categoría de contribuyentes con características subjetivas que las excluyen de los demás, -y de éstos, los que sean solamente seleccionados, en donde la autoridad fiscal establece una forma de tributación de manera unilateral, que para su aplicación, se requiere de la adhesión voluntaria del contribuyente plástico, prescindiendo de que se le aplique la normativa legal general,¹¹⁶ convenio de adhesión celebrado entre

¹¹⁶ Cfr. De la Garza Fco. Ob. Cit. pág. 787.

el Estado como acreedor y el contribuyente plástico como deudor, que modifica la base, el objeto y la forma de cumplimiento de la obligación tributaria, por un acuerdo de voluntades originado de manera posterior al momento de determinarse jurídicamente la misma, esto es, mediante ley.

Por lo anterior se puede decir, que la forma de pago en especie, jurídicamente no es desprendida de la obligación sustantiva tributaria, sino que es una sustitución -indebida, de una nueva obligación.

Por otra parte, no se puede decir que el sistema de pago en especie aquí analizado, es semejante a la figura jurídica de dación en pago, pues a pesar de que ambas son una forma especial de pago mediante convenio, la última tiene la característica de que es originada por un convenio expreso de las partes, mientras que en la primera figura mencionada, el modo en que se modifica la forma de pago se perfecciona cuando el contribuyente se adhiere a este sistema establecido por la autoridad hacendaria contenido en una disposición legal como lo es el decreto en cuestión. La dación en pago, sólo opera después de haber solicitado el acreedor al deudor el pago de la cantidad exigida y que éste no pueda cumplirla, para que el deudor pueda hacerlo con otro objeto diferente al debido y desde luego que acepte su acreedor; en el sistema de pago en especie, se acepta por parte de la autoridad fiscal otro objeto distinto al debido y determinado, con la diferencia de que la sustitución del objeto lo hace al momento de hacer el pago sin habersele requerido.

Es pues, que el decreto que establece el sistema de pago en especie dentro del plano del Derecho Civil no es más que un concordato que la legislación fiscal no autoriza establecerlos, puesto que no esta sujeto a convenio el que las partes de la actividad tributaria, pacten las bases fiscales así como el objeto del tributo, máxime que el Derecho Tributario en lo concerniente a los elementos esenciales del impuesto es de aplicación estricta, por lo que no deja margen a la autoridad administrativa la aplicación de la ley de manera análoga en otras figuras como sucede en el caso a estudio, dando como consecuencia, que esta forma de pago, se encuentre no sólo fuera de toda normatividad jurídica de nuestro país, sino también de los principios generales del derecho.

En general, podemos calificar al sistema de pago en especie que se aplica a los autores de las artes plásticas, como un descalabro a nuestro Derecho. No es de que el exponente esté en desacuerdo de fomentar el desarrollo del arte gráfico en nuestro país, ni tampoco de que se otorguen facilidades tributarias a las personas que se dedican a esa actividad. El lograr un acervo cultural de la Nación es una función importante y social del Estado que desde luego, es de celebrarse si se tiene una cultura plástica para su exposición; pero no es justificable tal pretensión opuesta por el Ejecutivo Federal en el decreto a estudio, si tiene que realizarse a costa de hacer a un lado la voluntad general de nuestro ente jurídico Estado manifestada en la Constitución que está encaminada a lograr el bien común; ni tampoco a costa de violentar los principios generales del derecho, los límites constitucionales al poder tributario, a las condiciones de legalidad de los actos jurídicos y al quebrantamiento de nuestro orden jurídico, para permitir que el poder

administrador establezca de manera unilateral y caprichosa, formas de tributación distintas de las que establecen los ciudadanos a través de sus representantes, con el único propósito de lograr una conveniencia a la política fiscal del Poder Ejecutivo.

Sostener lo contrario, es negar el Derecho que norma la conducta general del Estado y de sus gobernados; es aceptar la anarquía del poder administrador en la política fiscal que beneficia únicamente, a una determinada y seleccionada clase de contribuyentes pero en agravio o detrimento del ingreso pecuniario del Estado que merma su capacidad económica, para hacer frente a las necesidades urgentes de nuestra actual sociedad, independientemente de configurarse una desigualdad para todos los mexicanos. Nunca es tarde para rectificar y cambiar de actitud.

4.4 PROPUESTA.

UNICA.- A fin de ya no seguirse lesionando el sistema jurídico y tributario de nuestro país, propongo que el decreto que establece el sistema de pago en especie sea abrogado, así como todas las disposiciones que de él se derivan, para que los contribuyentes de las artes plásticas contribuyan como se encuentra establecido en la ley; y si realmente al contribuyente plástico le es muy difícil pagar el pago de los tributos, pues que se aplique, de manera particular y con sumo cuidado, el pago en especie, de acuerdo a lo establecido en los artículos 25 al 29 de la Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación, o remitirse al Código Fiscal de la Federación, que reglamenta las situaciones cuando no es posible pagar los impuestos en efectivo, dejando en manos de la Secretaría de Educación Pública, el quehacer de fomentar el desarrollo de la cultura plástica de nuestro país de acuerdo a sus atribuciones y no a la Super ya Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el cúmulo de actividades que tiene que realizar.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los fines del Estado son el lograr la justicia, la seguridad y el bien común de los ciudadanos en los términos establecidos en la Constitución y en las leyes.

SEGUNDA.- El principio de separación de poderes, establece que no podrán reunirse dos o más Poderes Federales en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo, tal y como lo señala el artículo 49 Constitucional, de manera que el Poder Ejecutivo no podrá legislar salvo las excepciones de perturbación de la paz pública o en conflictos en nuestro país y en los casos de comercio exterior, de acuerdo a lo que describen los artículos 29 y 131 de nuestra Constitución respectivamente.

TERCERA.- El principio de legalidad tributaria, establece que los ciudadanos contribuirán a la hacienda federal de la manera que expresa la Ley de la materia, de acuerdo a lo que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución y 6° del Código Fiscal de la Federación, en la que se señala la obligación del legislador de especificar de manera detallada y exhaustiva los elementos del tributo como son su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, forma y momento de pago así como exenciones y las sanciones aplicables; definiendo con absoluta claridad el hecho generador y regular los modos de extinción del crédito, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles.

CUARTA.- El principio de certeza, exige la obligación al legislador de establecer al momento de determinar el tributo, con absoluta fijeza y claridad los elementos esenciales o características del mismo, como lo son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago y sanciones aplicables, y exenciones cuyo conjunto forma parte del principio de legalidad de las contribuciones.

QUINTA.- El principio de equidad tributaria, tal y como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución, determina que todos los contribuyentes iguales deben de ser tratados de manera igualitaria frente a la ley.

SEXTA.- El principio de seguridad jurídica de los contribuyentes contenida en el artículo 16 de la Constitución, establece que cuando la autoridad administrativa proceda a la recaudación de los tributos, deberá de hacerlo con la debida fundamentación y motivación de sus actos.

SEPTIMA.- Los decretos administrativos regulados en la Constitución en su artículo 89 fracción I, están encausados a la observancia, cumplimiento, reglamentación y ejecución de las leyes con el fin de especificar el sentido y alcance de las mismas o para facilitar su cumplimiento, pero nunca para determinar situaciones fuera o en contra de ellas.

OCTAVA.- Las resoluciones de carácter general a que se refiere el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación por su naturaleza doctrinaria, son actos de la autoridad administrativa de carácter normativo, carentes de

contenido legislativo y sólo producen efectos jurídicos dentro de la esfera de la actividad interna de la Administración Pública.

NOVENA.- La forma de pago de las contribuciones se harán en moneda nacional como lo establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, cuyo monto se precisará aplicando las tablas que expida el Congreso de la Unión que se encuentran descritas en los artículo 14 y 141bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

DECIMA.- Para que la autoridad hacendaria pueda emitir resoluciones de carácter general, deberá de cumplir con los requisitos que le exige el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, como lo son el señalar las contribuciones a que se refiere y el período de vigencia de las resoluciones que emita.

DECIMA PRIMERA.- El decreto que establece el sistema de pago en especie, es una expresión de la voluntad del Poder Ejecutivo dictada de manera arbitraria, unilateral y caprichosa y sin sustento alguno que rompe el Estado de Derecho, toda vez que se encuentra indebidamente fundado y porque no concurren las circunstancias legales para su emisión; acto emitido por la autoridad administrativa que se encuentra indebidamente violentándose así el principio de legalidad de las contribuciones.

DECIMA SEGUNDA.- Es indudable que en el sistema de pago en especie se configura una incertidumbre de las contribuciones, primeramente porque la autoridad administrativa se dispone a legislar situaciones que en materia

impositiva son propias de la ley, y porque para cuantificar lo que se paga como tributo, se atiende a circunstancias imprecisas como lo son el valorar una obra plástica en atención a los caracteres subjetivos y subliminales del arte y porque el objeto que se propone para el pago, no es de valor determinado, real, cierto y exacto como lo es la moneda en sus diferentes modalidades.

DECIMA TERCERA.- Al determinarse como unidad de medida para el pago del impuesto sobre la renta, el número de enajenaciones de obras de arte que realiza el autor de las artes plásticas en un ejercicio fiscal, da como consecuencia una modificación al objeto y base del impuesto, toda vez que lo que grava la ley impositiva es el ingreso que percibe el contribuyente autor plástico y no las ventas que éste efectúe.

DECIMA CUARTA.- El decreto que establece el sistema de sistema de pago en especie, constituye una inequidad para los contribuyentes que no se dedican a las artes plásticas, en razón de que se ha demostrado que no existe fundamentación válida, así como las circunstancias que motiven un trato especial para esta clase de contribuyentes; asimismo, constituye una inequidad para los mismos autores, pues el decreto no va dirigido para todos aquellos que opten el pago del impuesto con sus obras, sino para todos aquellos que les sean aceptadas sus obras en la selección que de ellas realice la autoridad administrativa.

DECIMA QUINTA.- No puede tomarse como válido que el decreto que establece el sistema de pago en especie, no violenta con la seguridad jurídica

del contribuyente plástico por el simple hecho de poder optar por esta forma de pago o por el régimen establecido en la ley, toda vez que corresponde al Poder Legislativo la facultad de establecer los elementos esenciales del impuesto así como sus formas de extinción y al Poder Administrador el ejecutarlas sin salirse del sentido que marca la ley.

DECIMA SEXTA.- Al establecerse en la regla 206 de la autoridad administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y seis, la posibilidad de aceptarse como pago del Impuesto Sobre la Renta una obra de arte, previo el valor estimativo que realicen sobre ella el Comité integrado por un representante del Instituto Nacional de Bellas Artes y por especialistas en la materia, en lugar de aplicar el sistema de pago en especie contenido en el decreto, o el régimen fiscal establecido, ocasiona una delegación a favor de éstos para legislar en materia tributaria que por mandato constitucional es propia del Congreso de la Unión.

BIBILIOGRAFIA.

- 1.- Acosta Romero, Miguel. "SEGUNDO CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO", Porrúa, México, 1991.
- 2.- Borja Soriano, Manuel. "TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES", Porrúa, México, 11ª Edición, 1990.
- 3.- Burgoa Orihuela, Ignacio, "LAS GARANTIAS INDIVIDUALES", Porrúa México, 1992.
- 4.- De la Garza, Sergio Francisco. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", Porrúa, México, 1994.
- 5.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto "ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO" Editorial Limusa Noriega. 3ª Reimpresión México 1991.
- 6.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO", Editorial Limusa Noriega, México 1990.
- 7.- De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael. "DICCIONARIO DE DERECHO" Porrúa, 19ª edición, México, 1993.
- 8.- "EN MEXICO MÉXICO, LOS AUTORES PLASTICOS PAGAN SUS IMPUESTOS EN ESPECIE" Periódico "Últimas Noticias. Segunda Edición, número 7761 de fecha 29 de septiembre de 1958.
- 9.- Flores Zavala, Ernesto. "FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS" Porrúa, México, 1993.
- 10.- Fonrouge, Giuliani. "DERECHO FINANCIERO" Tomo I. Ed. Depalma, 4ª edición. Buenos Aires. 1987.
- 11.- Fraga, Gabino. "DERECHO ADMINISTRATIVO" Porrúa, México 1993.

- 12.- Fundación Tomás Moro "DICCIONARIO JURIDICO ESPASA", Espasa Calpe. Madrid, 1991.
- 13.- García Máynez, Eduardo. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO" Porrúa, México 1993
- 14.- García Máynez, Eduardo "DIALOGOS JURIDICOS" Porrúa 2ª edición, México 1991.
- 15.- Gutiérrez y González, Ernesto. "DERECHO DE LAS OBLIGACIONES" Porrúa, 7ª edición México 1990.
- 16.- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. "DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO", Tomos I, II, III y IV. Porrúa. 4ª edición México 1991.
- 17.- Jiménez González, Antonio. "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO" Editorial E. C. A. S. A., 3ª edición, México, 1993.
- 18.- Kelsen, Hans. "TEORIA PURA DEL DERECHO". Editora Nacional, 2ª Edición, México, 1990.
- 19.- Margáin Manautou, Emilio. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO" Porrúa 11ª edición. México 1993.
- 20.- OMEBA. Diccionario Enciclopédico. Tomo V., Editorial Bibliográfica Argentina S. R. L., Buenos Aires, Argentina.
- 21.- Palomares de Miguel, Juan. "DICCIONARIO PARA JURISTAS" Mayo Ediciones S. R. L., 10ª edición. México, 1991.
- 22.- Ramírez Ruiz, Eduardo. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION COMENTADO. Editorial PAC. Méx. 1991.
- 23.- Rivera J. Héctor. "LA COLECCION PAGO EN ESPECIE TAL VEZ ES YA LA MEJOR DEL ARTE MEXICANO CONTEMPORANEO." Revista Semanal "Proceso". Numero 926. 1994. México.

24.- Rodríguez Lobato, Raúl. DERECHO FISCAL. Ed. Harla, 7ª edición. México 1992.

25.- Serra Rojas, Andrés "DERECHO ADMINISTRATIVO" Tomo II. Porrúa, 15ª edición. México 1992.

26.- Serra Rojas, Andrés "TEORIA DEL ESTADO" Porrúa, México, 1993.

27.- Villegas, Héctor B. "CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Depalma. Buenos Aires, 1987.

LEGISLACION

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.**
- 2.- Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.**
- 3.- Código Fiscal de la Federación.**
- 4.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.**
- 5.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.**
- 6.- Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.**
- 7.- Ley de Ingresos de la Federación de 1956.**
- 8.- Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre de 1994.**
- 9.- Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aceptar en pago de impuestos federales que aquí se señalan, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, de fecha 7 de marzo de 1984, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1984.**
- 10.- Decreto que autoriza el pago en especie del impuesto al ingreso de las personas físicas que causen quienes produzcan obras de artes plásticas, de fecha 25 de febrero de 1975, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 1975.**
- 11.- 5a. Resolución que reforma, adiciona deroga y que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos federales. Capítulo XII**

bajo el rubro "Del pago en especie a las personas dedicadas a las artes plásticas."

JURISPRUDENCIAS Y TESIS AISLADAS.

1.- Jurisprudencia 98, Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1985 en su parte Y Sección de Amparos contra Leyes Federales, página 190.

2.- Jurisprudencia 54, del Pleno de la Corte, año de 1985 visible en el apéndice 1985, Parte Y. Amparo contra Leyes, pág. 105.

3.- Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Volumen V. pág. 40.

4.- Tesis 4a IV-92. Cuarta Sala. Semanario Judicial de la Federación. 8a. Epoca. Tomo IX, pág. 50.

5.- Tesis. Volumen V. 3a parte, pág. 40. Amparo en Revisión 2050-57. Artículos Mundet Embotelladoras S.A., 7 de noviembre de 1957. Unanimidad de 4 votos.

6.- Informe del Presidente de la S. C. J. N. 1969. Sala Auxiliar. págs. 24 a la 26.

7.- Pleno de la Corte. 1a. parte. Ultimo Apéndice del Semanario Judicial de la Federación pág. 169.

8.- Semanario Judicial de la Federación. Vol. 91-96 7a. Epoca parte 69 pág. 251 bajo el rubro "TIMBRE DACION EN PAGO Y DIVIDENDOS EN ESPECIE."