

156
21

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

**"EL PAGO COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LOS CREDITOS
FISCALES"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

SERGIO GARCÍA CANO SOLIS

ASESOR:

LIC. JANETTE YOLANDA MENDOZA GANDARA

MÉXICO, 1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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 LA MEMORIA DE MI PADRE
Quien marchó repentinamente
dejando un cúmulo de ilusiones
pendientes de realizar.

A MI MADRE
Que no obstante las adversidades
que ha tenido en la vida, me ha
enseñado que es mejor correr el
riesgo de equivocarse, que tomar
la mejor decisión demasiado tarde.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**A LOS MAESTROS DE LA
E.N.E.P. DE ARAGON.
Con respeto y admiración**

**A LA LIC. JANETTE YOLANDA
MENDOZA GANDARA,
Por sus consejos y motivación
que hicieron posible la realización
del presente trabajo.**

INDICE

INTRODUCCIÓN	IV
CAPÍTULO I	
RESEÑA HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS	
a). Época Precolonial. _____	2
b). Época Colonial. _____	6
c). Época Independiente. _____	10
d). Época Actual. _____	14
CAPÍTULO II	
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.	
a). Fundamento Legal. _____	37
b). Nacimiento de la Obligación Tributaria. _____	51
c). Clasificación de las contribuciones. _____	71
CAPÍTULO III	
EL PAGO COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.	
a). El pago. _____	110
b). Pago en parcialidades. _____	123
c) La dación. _____	133
d). La compensación. _____	141
CONCLUSIONES. _____	148
BIBLIOGRAFÍA. _____	151

INTRODUCCIÓN

En la actualidad no existe un esquema de desarrollo económico definido, financado sobre bases sólidas, como se ha venido observando a partir de la segunda quincena del mes de diciembre de 1994, trayendo como consecuencia menores posibilidades a los contribuyentes para cumplir con los compromisos tributarios a que están obligados, de acuerdo a lo establecido por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por ende el incremento en el fincamiento de créditos fiscales, derivados del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Bajo tales circunstancias, el volumen de créditos que controlan las 65 Administraciones Locales de Recaudación se ha incrementado considerablemente, ya que no obstante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, no se logra la recuperación de los adeudos, motivado por la falta de liquidez del contribuyente.

En razón de lo anterior, no se consigue uno de los cometidos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, preceptuado en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que es el de cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, razón por la cual el Ejecutivo Federal expidió el Decreto de Apoyo a los Deudores del Fisco Federal y el Decreto de Apoyo Adicional a los Deudores del Fisco Federal, publicados en el Diario Oficial de la Federación del 3 de julio de 1996 y 15 de enero de 1997 respectivamente, en los que se condonan parcialmente los adeudos por impuestos y multas federales, derivados del incumplimiento de disposiciones fiscales.

Siendo la Secretaría de Hacienda el órgano recaudador de las contribuciones y que debe procurarse los medios necesarios para cubrir el gasto público, podemos considerar que una de las formas de extinción de los créditos fiscales más representativas es el pago, toda vez de que más allá de que se cumpla con una obligación fiscal, es una aportación que hace el contribuyente al gasto público.

De igual forma, estimamos que en el momento en que el contribuyente realiza el pago de la contribución, está dando cumplimiento a la obligación consagrada en nuestra Carta Magna.

Así pues, con el afán de destacar la importancia del pago en el sistema tributario mexicano, el presente trabajo se integra de tres capítulos, el primero de ellos comprende una reseña histórica de los tributos a partir de la época precolonial hasta nuestros días, en el segundo se hace referencia al fundamento y nacimiento de la obligación tributaria y el tercero contiene algunas formas de pago del crédito fiscal.

CAPITULO I

RESEÑA HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS

- a) Epoca Precolonial**
- b) Epoca Colonial**
- c) Epoca Independiente**
- d) Epoca Actual**

a) ÉPOCA PRECOLONIAL

Los tributos que existían en la época de los aztecas se dividen en dos grandes grupos:

- 1). Tributos impuestos a los pueblos sometidos a los aztecas.**
- 2). Tributos interiores que debían pagar los propios aztecas.**

En los tributos impuestos a los pueblos sometidos a los aztecas, se establecen dos maneras de organización tributaria:

- a). La de los pueblos sometidos por la fuerza de las armas. Caso en el cual se señalaban los tributos, los que se cobraban con la intervención de los mayordomos o cobradores de tributos.
- b). La de los pueblos que se daban en paz, que solamente entregaban su tributo, conservando su completa autonomía.

Como resultado de la alianza entre México, Texcoco y Tlacopan, había pueblos que tributaban a los tres señores conjuntamente, dividiéndose el producto del tributo en cinco partes iguales, de las que dos tocaban al señor de México, dos al de Texcoco y uno al de Tlacopan, así como pueblos que sólo tributaban a alguno de estos señores, ya sea porque al verificarse la alianza ya los tuvieran de tributarios individuales, o bien porque la guerra se hubiera hecho por uno solo de los pueblos, sin pedir el auxilio de los demás.

Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos, eran de dos clases:

- 1). Tributos en Especie o Mercancías.**
- 2). Tributos en Servicios Especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.**

Los tributos en Especie o Mercancías, eran señalados según los productos de cada provincia, su población, riqueza e industria.

El monto total del tributo lo repartía el señor del país por ciudades y pueblos y estos por individuos o gremios, aunque por lo general era por barrios.

En los pueblos en que se nombraban recaudadores, estos funcionarios llegado el plazo exigían el monto de lo señalado. Las épocas señaladas para el pago de los tributos variaban según la naturaleza de estos. Generalmente se pagaban cada ochenta días o sea en cuatro meses aztecas o ya sólo dos veces al año o tres o cuatro veces, dividiéndose en este último caso los dieciocho meses del año azteca en la siguiente forma: 5-4-4-5.

Los tributos en Servicios Especiales, consistían tanto en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vencedores, como en llevar cargas, bastimentos y armas a cuestras y aún prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.

Los tributos interiores que tenían que pagar los propios aztecas, eran de tres clases:

- 1). El tributo que pagaban a sus señores naturales.
- 2). El tributo religioso.
- 3). El tributo en tiempo de guerra.

TRIBUTOS QUE PAGABAN A SUS SEÑORES NATURALES

Había cuatro clases de señores:

- a). Los Tlatoques o Señores Supremos, eran los que tenían el gobierno y mando de su provincia.
- b). Los Tectecutzin o Teúles, estos señores eran de diversas maneras según sus dignidades y preeminencias, nombrados de por vida, por sus hazañas guerreras o por los servicios prestados a la República.

c). Calpullec o Chinancallec, que quiere decir cabezas o parientes que vienen del muy antiguo. Estos señores eran nombrados por barrios pues los calpulli eran los barrios de la ciudad.

d). Los Pipiltzin y los Tecuibac. Los primeros eran los hijos, nietos o bisnietos de los señores supremos. Los segundos los hijos y sucesores de los que tenían los otros cargos.

El tributo a los Tlatoques o Señores Supremos consistía en la labranza, que los súbditos no exceptuados tenían que hacer de estas tierras, además del servicio de leña y agua, y de ser criados de sus casas. Parece ser que también les correspondían los tributos que pagaban los mercaderes, maestros de oficios y artesanos.

El tributo a los Tectecutzin o Teúles consistía en la obligación de los súbditos no exceptuados, de laborarles sus sementeras y darles servicio para su casa, leña y agua.

A los Chinancallec, los habitantes del Calpulli le labraban un sementara para su sustento y gastos y le daban servicio personal de criados, leña y agua. Este tributo aunque no era por obligación y por mandato del Señor Supremo lo hacían por costumbre y en atención a los servicios que recibían de este funcionario al mirar por las tierras del Calpulli y al defender y amparar a los habitantes del mismo.

Los Pipiltzin y los Tecuibac, generalmente eran designados por los señores supremos como mayordomos y recogedores de tributos y además de servir de guardia al soberano, de enviados, ministros y ejecutores de justicia.

No tributaban: Los Tecutles y los Pilles; los que estaban bajo el poder de sus padres, los huérfanos, las viudas, los lisiados impedidos de trabajar, los mendigos, los mayeques, ni los que servían a los templos, pues estos estaban destinados para el culto de los dioses y ningún tiempo se ocupaban más que en lo tocante a este servicio.

TRIBUTOS RELIGIOSOS

Para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, las que denominaban Teotoalpan o tierras de los dioses y tres clases de tributos.

- 1). El de las primicias de los frutos del campo.
- 2). Mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos.
- 3). Tributos de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos.

Habían pueblos enteros dedicados a esto, como ejemplo en Texcoco cada seis meses quince pueblos suministraban mantenimiento al Rey y al templo.

TRIBUTOS EN CASO DE GUERRA

Los pueblos sometidos a los aztecas, tenían la obligación de seguirlos en la guerra a cuyo efecto se les señalaba la gente con la que deberían contribuir.

Cerca de los Calpulli había tierras destinadas al cultivo, cuyos productos estaban exclusivamente destinados al ejército en tiempo de guerra, con la obligación para los vecinos de labrarlas.

El servicio en caso de guerra, consistía también en llevar las armas y equipaje de los guerreros.

A algunos pueblos se les imponía, además del tributo respectivo, la obligación de cultivar para suministrar víveres al ejército real, unos campos determinados.

SANCIONES

A nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo; si pobre debía trabajar; si enfermo, se esperaba que sanase; los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los insolventes.

El gran cúmulo de tributos que se proporcionaron a los Aztecas, benefició principalmente a las clases dominantes, dejando una mínima parte para provecho del pueblo.

b). ÉPOCA COLONIAL

Una de las causas principales que ayudó a la conquista de México a parte del odio suscitado con las guerras de conquista de los aztecas, fue lo oneroso de los tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos, y así vemos que desde que Cortés desembarcó en la Villa Rica de la Veracruz y entró en pláticas con los naturales de las distintas tribus, todas ellas se quejaban de lo excesivo de los tributos y la crueldad con que eran exigidos, pidiéndoles además hijos e hijas ya para sacrificar o trabajar en las sementeras, o en servicios personales para sus amos.

Lo primero que hacía Cortés para atraerse a los caciques y a los pueblos, era ordenar que no le dieran tributo y obediencia a Moctezuma.

Aún y cuando se libraban de los tributos para los aztecas, tenían en cambio que sufrir las continuas demandas de oro, piedras preciosas y demás objetos de valor que continuamente requerían los españoles, a los cuales tenían que dar alimentos, bastimento y servicios con tamemes para llevar la artillería y fardajes y servicios para la construcción de los campamentos y ciudades, así como con la obligación de prestar contingente de guerreros para las luchas.

El Derecho de Quinto a favor del Rey, que se empezó a cobrar en la Nueva España desde el principio de la conquista, fue ampliado con otro derecho de quinto a favor de Cortés, tomando en cuenta lo notorio que eran los grandes gastos hechos por Cortés en armas, bastimentos y socorros, y regalo a los indios en todo lo cual había consumido sus riquezas.

Terminando el asedio y toma de Tenochtitlán, Cortés se informó de las costumbres de la Triple Alianza en la manera de hacer las conquistas, cómo se imponían los tributos, y en qué consistían y como se recogían y repartían, determinando los pueblos a los cuales debían dirigirse, con base en la Matricula de Tributos de Moctezuma, decidiéndose por aquellos lugares donde había oro, metal que podía ser remitido a España.

En las Indias, se había tenido especial cuidado en establecer para ellas un gobierno enteramente independiente, creando en 1524 el Consejo de Indias, al que se le otorgaron entre otros privilegios, la facultad de hacer leyes con consulta del Rey, siendo por consiguiente el cuerpo legislativo donde se formulaban las leyes que habían de regir.

En la medida que los españoles formaban poblaciones, establecían cuerpos municipales o ayuntamientos, cuya elección variaba, pues a veces la hacían los vecinos o los ayuntamientos mismos, y otras, los individuos que habían de componerlo eran nombrados por los gobernadores, los cuales hicieron también las ordenanzas que se habían de guardar, mismas que fueron las primeras Leyes de Indias.

En las ordenanzas hechas en Tlaxcala el 26 de diciembre de 1520, se establecía que los soldados luego de que obtuvieran cualquier cantidad de oro, plata, perlas, plumajes, ropas, esclavos u otras cosas, las presentaran previamente ante Cortés, antes de llevarlas a su posada o parte alguna, so pena de muerte o pérdida de todos sus bienes para la comarca o el fisco de su majestad.

Los ramos de ingresos bajo la dominación española se consideraban generalmente divididos en cuatro clases:

- I.- **Ingresos Comunes.**- Servían para cubrir los gastos del virreinato.
- II.- **Ingresos Remisibles.**- Sus productos se remitían a la metrópoli (España).
- III.- **Ingresos Particulares.**- Destinados a objetos especiales.

IV.- **Ingresos Ajenos.**- No pertenecían al erario, teniendo el gobierno sólo el encargo de cuidar que fueran bien administrados.

Con el objeto de relacionar los impuestos que se cobraban en esta época, se establece la siguiente clasificación; ejemplificando los rubros más importantes.

- a).- **Impuestos sobre el Comercio Exterior (Importación y Exportación).**
 - 1.- **Almojarifazgo.**- (Se les cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las Colonias, por la entrada y salida de mercancías).
 - 2.- **Impuestos de Caldo.**- (Aplicados a los aguardientes y vinos traídos de España).
 - 3.- **Armada y Avería y otros derechos del mar.**- (El pago lo hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que entraban o salían de Veracruz).

- b).- **Impuestos y Gravámenes en el Comercio Interior.**
 - 1.- **Alcabala.**- (Pago que se hacía por pasar mercancías de una provincia a otra).
 - 2.- **Derechos del quinto de oro y plata.**
 - 3.- **Derecho de Vajilla.**- (Se cobraba por las alhajas de oro y plata labradas).
 - 4.- **Derechos de ensaye.**- (Lo pagaban quienes presentaban oro y plata al examen de su ley y quintales en las reales cajas de fundición).

5.- Peaje y barcas.

c). Impuestos sobre Agricultura y Ganadería.

1.- **Diezmo.-** (Es el equivalente a una décima parte de la cosecha).

2.- **Licencia.-** (El derecho correspondiente a un tanto por cada centenar de cabezas de ganado que se mate).

d).- Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos.

1.- **Lotería.-** (El pago del 16% del fondo que se colecta para el sorteo).

EROGACIONES DEL MUNICIPIO

Las partidas de gastos se dividen en cinco clases:

1). Dotaciones o ayuda de costas a los justicias, capitulares y dependientes de los ayuntamientos, salarios de oficiales públicos, médico cirujano y maestros de escuela, que debían forzosamente establecerse en cada pueblo de españoles o de indios.

2).- Réditos de censos o cargas impuestas sobre fondos municipales con real autorización o para el bien común.

3).- Festividades votivas o limosnas.

4).- Gastos precisos o extraordinarios, que no tengan partida fija, autorizados anualmente por el intendente cuando lo justificara alguna emergencia.

5).- Un cuatro por ciento en pueblos de españoles y un dos por ciento en los de indios para retribuir las labores de contadores, tesoreros y oficiales de la provincia.

c). ÉPOCA INDEPENDIENTE

El movimiento de independencia, iniciado por Don Miguel Hidalgo en septiembre de 1810, apresuró al gobierno español a conceder más libertad y franquicias a sus dominios y a reconocer la igualdad de derechos entre los españoles europeos y los ultramarinos, emitiendo al efecto diversos decretos.

Los insurgentes expidieron en Guadalajara el bando del 6 de diciembre de 1810, teniendo como objeto principal el de extinguir tantos tributos existentes, que les impedía aumentar sus fortunas, bando que contenía las siguientes declaraciones:

PRIMERA.- Que todos los dueños de esclavos deberán darles la libertad dentro del término de diez días, so pena de muerte, que se les aplicará por transgresión de este artículo.

SEGUNDA.- Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exija.

TERCERA.- Que en todos los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones, se haga uso de papel común quedando abolido el del sellado.

CUARTA.- Que todo aquel que tenga instrucción en el beneficio de la pólvora, pueda labrarla sin más pensión que la de preferir al gobierno en las ventas para el uso de sus ejércitos, quedando igualmente libres todos los simples de que se compone.

El 18 de marzo de 1812, se firma en Cádiz la Constitución Política de la Monarquía Española, misma que en su Título VII contenía un capítulo único relativo a las contribuciones, enunciándose a continuación, algunos de los artículos más importantes:

Artículo 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten en las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Artículo 342.- El mismo Secretario del Despacho de Hacienda presentará con el presupuesto de gastos el plan de las contribuciones que deben imponerse para llenarlos.

Artículo 344.- Fijada la cuota de la contribución directa, las Cortes aprobarán el repartimiento de ella entre las provincias, a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza, para lo que el Secretario del Despacho de Hacienda presentará también los presupuestos necesarios.

Artículo 345.- Habrá una Tesorería General para toda la nación, a la que tocará disponer en todos los productos de cualquier renta destinada al servicio del Estado.

Artículo 353.- El manejo de la Hacienda Pública estará siempre independiente de toda otra autoridad que aquélla a la que está encomendada.

Artículo 355.- La deuda pública reconocida será una de las primeras atenciones de las Cortes, y éstas pondrán el mayor cuidado en que se vaya verificando su progresiva extinción y siempre el pago de los réditos en la parte que los devengue, arreglando todo lo concerniente a la dirección de este importante ramo, tanto respecto a los arbitrios que se establecieran, los cuales se manejarán con absoluta separación de la Tesorería General, como respecto a las oficinas de cuenta y razón.

Es relevante enunciar las sugerencias dadas por Morelos, para formular el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionando en Apatzingan el 22 de octubre de 1814, sugerencias a las cuales

se les conoce con el nombre de "Sentimientos de la Nación", documento que constaba de 23 puntos y en lo relativo a los tributos señalaba:

3º Que todos sus ministros se sustenten de todos y sólo los diezmos y primicias, y el pueblo no tenga que padecer más obvenciones que las de su devoción y ofrenda.

22º Que se quite la infinidad de tributos, hechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual, ligera que no oprima tanto como lo alcabala; el estanco, el tributo, y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la Guerra y Honorarios de empleados.

Con el grito de Dolores y los progresos que hizo la insurrección, las rentas más productivas que eran el Derecho de alcabales, los impuestos de oro y plata, y el estanco de tabaco, fueron las primeras en resentir los trastornos revolucionarios.

El sistema financiero quedó por completo desquiciado complicándose con la inmoralidad por la corrupción de los empleados con los defraudadores, substituyéndose a la prosperidad de la minería, el comercio y la agricultura, con el abandono de la primera, la paralización del segundo y la destrucción de la tercera.

Se llegó a recurrir a medidas extremas intentando restablecer los tributos como sucedió en Jalisco en el año de 1812, cuando el General Cruz, amenazando a los indios de que correría la sangre de los desobedientes, éstos dijeron: "que corría sangre", originándose la guerra que tuvo lugar en la Laguna de Chapala y la Isla de Mezcala y que terminó hasta 1817.

La continua penuria del erario dio origen al nombramiento de la "Comisión de Arbitrios de 1813" en la cual se planteó un impuesto sobre coches de alquiler y particulares, mesas de billar, por los domésticos que tuvieran los particulares, fondas, cafés, casas de sociedad, modistas, peluqueros y demás actividades de lujo; aunque no existen antecedentes sobre el cobro de estas últimas contribuciones.

El 30 de junio de 1821, Don Agustín de Iturbide en su carácter de primer jefe del Ejército Imperial Mexicano de las tres garantías, expidió un bando en Querétaro que establecía que quedaban abolidos los derechos de subvención temporal y contribución directa de guerra, el convoy, el de diez por ciento sobre alquiler de casas, el de sisa y todas las contribuciones extraordinarias establecidas en los últimos diez años, quedando reducida la alcabala al seis por ciento que se cobraba antes de la revolución, verificándose el pago por aforo y no por tarifa.

El déficit del erario era consecuencia necesaria de la revolución, y dado el estado de agitación del país, resultaba imposible pensar en el establecimiento de nuevos tributos.

De 1824 a 1833 vive el país una época de inestabilidad provocada por las continuas sublevaciones, cuartelazos y golpes de estado, acontecimientos que fueron poco propicios para la consolidación del sistema fiscal, estableciendo un sistema fiscal anárquico, basado en impuestos indirectos tales como los mineros y los arancelarios.

En este período los acontecimientos políticos, sólo permitieron establecer una recaudación impositiva raquítica; contrastando con un incremento constante en los gastos públicos, agravándose esta situación por la falta de continuidad y solidez de los gobiernos.

En el año de 1846, se emitió un decreto, por un consejo de gobierno, encabezado por Valentín Gómez Farias, a fin de abolir las alcabalas en toda la República, mismas que habían tenido una triste trascendencia en la Industria Comercial, Agrícola y Fabril, pero además de considerar que el cobro de esta contribución, pesaba insoportablemente sobre las clases sociales pobres.

Sin embargo, el esfuerzo del gobierno no fue suficiente para frenar el desorden fiscal, toda vez que prevalecía el poder político del clero, aprovechando esta situación los grandes hacendados y comerciantes, para evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y desestabilizando por consiguiente las finanzas públicas, lo que arrojó como resultado que la clase alta continuara acumulando riqueza, mientras la clase baja llevaba el peso de la carga fiscal.

d). ÉPOCA ACTUAL

El antecedente más importante que tenemos respecto de los tributos en la actualidad, lo es nuestra carta magna, misma que fue promulgada el 5 de febrero de 1917, y en relación con el tema que nos ocupa dispone:

Capítulo II.- De los mexicanos.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Sección III.- De las facultades del Congreso.

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

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

XXIX A - Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior.

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

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4o.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o.- Especial sobre:

- a). Energía eléctrica.
- b). Producción y consumo de tabacos labrados;
- c). Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d). Cerillos y fósforos.
- e). Aguamiel y productos de fermentación;
- f). Explotación forestal; y
- g). Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica; y

Título Quinto.- De los Estados de la Federación y del Distrito Federal.

Artículo 115.-

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir del año de 1917, una vez triunfante el movimiento revolucionario, no obstante que el país no estaba completamente pacificado, el Gobierno fijó su atención en un tema tan importante como son las finanzas públicas.

Una de las primeras medidas que tomó el Gobierno Federal, fue el invitar a algunos especialistas en finanzas, a estudiar el problema fiscal mexicano, habiéndose formulado diversas observaciones, dentro de las cuales destacan las siguientes:

Un defecto fundamental del antiguo sistema era la multiplicidad de impuestos. Se ha recurrido a casi todos los imaginables, pero nunca conforme a un método unitario. El resultado ha sido una masa confusa de impuestos insignificantes y mal combinados que en un sinnúmero de aspectos ha atentado a los cánones de eficiencia y de economía, por lo tanto la primera tarea del reformador fiscal en México debe ser, introducir la simplicidad en el sistema impositivo. Unas pocas fuentes de ingresos escogidas cuidadosamente serán preferibles a un cúmulo de impuestos parciales o inefectivos.

Concebido y planteado en sus lineamientos generales, el difícil problema de la reorganización del sistema federal de impuestos, la Secretaría de Hacienda consideró necesaria la existencia de un órgano especialmente capacitado para estudiar y resolver las múltiples cuestiones de dicho problema y, al efecto, se creó desde fines de 1923, el Departamento Técnico Fiscal, teniendo como función más representativa la de formular la Ley de Ingresos, estudiando particularmente cada uno de los renglones, a fin de adaptar los impuestos a las necesidades nacionales y a los progresos sucesivos de la ciencia económica.

Sin embargo, consideramos que no se hizo caso alguno a las recomendaciones descritas, toda vez que siguen existiendo multiplicidad de contribuciones, como a continuación se indica:

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1997, en su artículo 1º establece que la Federación percibirá los ingresos provenientes de los concepto que en la misma se enumeran, a saber.

I.- Impuestos :

- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto al Activo.
- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- Impuesto Sobre Tenencias o Uso de Vehículos.
- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- Impuesto a los Rendimientos Petroleros.
- Impuesto al Comercio Exterior.

II.- Aportaciones de Seguridad Social:

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de Patrones y Trabajadores.
- Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

III.- Contribución de Mejoras:

- Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV.- Derechos:

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

V.- Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

En la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación, en el rubro de Política de Ingresos, se señala:

La política de ingresos es de primordial importancia, ya que incide de manera determinante sobre la orientación del modelo de desarrollo del país, por ello, las políticas tributaria, de precios y tarifas y de endeudamiento público, así como la política de Coordinación Fiscal, además de garantizar los ingresos necesarios para financiar sanamente el gasto de los tres órdenes de gobierno, deben estimular una asignación eficiente de los recursos entre sectores y regiones y atender la actividad económica, la inversión y la generación de empleos.

Para lograr un cabal equilibrio entre la función recaudatoria y la función promotora de la política de ingresos se ha trabajado, en la elaboración de una propuesta de modificación del marco jurídico que responda a las necesidades de los distintos sectores productivos del país. El resultado de estos trabajos constituye una primera etapa de la reforma fiscal, que se continuará impulsando de manera permanente.

Este conjunto de propuestas se divide en cinco grupos, mismos que se enuncian a continuación indicando el objetivo principal de cada uno:

1.- Las que impulsan un nuevo federalismo fiscal.- Se precisa fortalecer las facultades jurídicas y económicas de los órdenes estatal y municipal del gobierno. Por ello se ha establecido un firme compromiso con el federalismo fiscal que mediante una distribución de recursos y responsabilidades, mejore la eficiencia en la provisión de servicios, contribuya al equilibrio de las finanzas públicas y promueva la competitividad y el crecimiento de la economía mexicana.

2.- Aliento a la actividad económica.- La política tributaria, además de garantizar la recaudación necesaria para financiar sanamente el gasto público, debe estimular la actividad económica y mejorar la distribución del ingreso.

3.- Simplificación.- Se buscan hacer más transparentes las disposiciones fiscales y eliminar el exceso de trámites ante la administración tributaria, a fin de lograr ahorros administrativos, tanto para el contribuyente como para la autoridad, y promover un mayor cumplimiento fiscal.

4.- Seguridad Jurídica.- Para otorgar seguridad jurídica plena y un trato más justo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, se promueve un marco jurídico que limite la posibilidad de interpretaciones discrecionales a los distintos ordenamientos en materia fiscal y garantice medios de defensa y procedimientos que resuelven de manera eficaz las posibles inconformidades que se presenten.

5.- Modernización de la administración tributaria.- Para hacer más eficiente la administración tributaria, se propone la creación de un órgano dotado de autonomía técnica, de gestión y presupuestal; con el objetivo fundamental de modernizar los procesos recaudatorios; fortalecer las acciones preventivas que

coadyuven a promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes y especializar y profesionalizar al servidor fiscal, mediante la creación del Servicio Fiscal de Carrera.

Así mismo, se argumenta que las reformas fiscales están encaminadas a generar una estructura tributaria y de coordinación fiscal más adecuada estableciendo la reducción de las tasas impositivas, la ampliación de las bases gravables, la eliminación de tratamientos especiales y el incremento del universo de contribuyentes, estimulando la competitividad económica para fortalecer el crecimiento equilibrado.

Por lo anteriormente expuesto, podemos puntualizar que las medidas establecidas, tienen como principal objetivo fortalecer la recaudación, promover la inversión, la creación de empleos e incrementar el ahorro interno, buscando un sistema fiscal más eficiente y equitativo que permita un mayor grado de cumplimiento, a través de la simplificación administrativa.

SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.

En el año de 1980, entró en vigor el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, cuando se substituye el impuesto federal sobre ingresos mercantiles por el impuesto al valor agregado, promulgándose simultáneamente la Ley de Coordinación Fiscal, misma que tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la federación con los Estados, Municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Para adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es necesario que los Estados lo soliciten, a fin de que se celebre el convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para participar del total de los impuestos federales recaudados.

En 1990, se rediseñaron los mecanismos de asignación de las participaciones, el Fondo General de Participaciones se distribuye conforme a una fórmula que, por una parte, reconoce la capacidad regional de la recaudación y, en ese sentido premia a los estados con mayor potencial contributivo; por otra parte, la fórmula también contiene un componente redistributivo, al ponderar el índice poblacional de cada región y, en tal virtud, premia a las entidades con más necesidades financieras.

De igual forma, se creó una fórmula de distribución del Fondo de Fomento Municipal, que incluye la recaudación del impuesto predial y de los derechos del agua como indicadores de asignación.

Dentro de este esquema, es relevante mencionar un convenio de colaboración entre la Federación y los Estados, por lo cual estos últimos se allegan ingresos adicionales mediante incentivos económicos por participar en actividades de fiscalización en sus localidades.

El Fondo General de Participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación.

La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la recaudación federal participable los siguientes conceptos:

- 1.- Derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo.
- 2.- Los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa.
- 3.- El impuesto sobre tenencia o uso de vehículos de aquellas entidades que hubieran celebrado convenio en esta materia.
- 4.- La parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participan las entidades federativas, respecto del porcentaje que representa la enajenación de (cerveza, bebidas refrescantes con una graduación alcohólica, alcohol y bebidas alcohólicas y tabacos labrados) de la enajenación nacional.

El Fondo General de Participación se distribuirá de la siguiente manera:

- I.- El 45.17% en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate. (El número de habitantes se tomará de la última información oficial que hubiera dado a conocer el I.N.E.G.I.).
- II.- El 45.17% del impuesto especial sobre producción y servicios.
- III.- El 9.66% en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad.

El Fondo General de Participantes se determinará por cada ejercicio fiscal de la Federación, la cual en forma provisional hará un cálculo mensual considerando la recaudación federal participable obtenida en el mes inmediato anterior.

Las Entidades, dentro del mismo mes en que se realice el cálculo recibirán las cantidades que les corresponden.

Cada cuatro meses la Federación realizará un ajuste de las participaciones, efectuando el cálculo sobre la recaudación obtenida en ese período, las diferencias que resulten, serán liquidadas dentro de los dos meses siguientes.

A más tardar dentro de los cinco meses siguientes al cierre de cada ejercicio fiscal, la Federación determinará las participaciones que correspondan a la recaudación obtenida en el ejercicio, aplicará las cantidades que hubieran afectado provisionalmente a los fondos y formulará de inmediato las liquidaciones que procedan.

Existen impuestos que, por sus características, deben mantenerse a nivel federal tal es el caso del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, toda vez que el primero puede derivar de ingresos obtenidos inclusive en el extranjero y el segundo generado por un acto de comercio celebrado en cualquier parte del país.

Por otra parte, hay gravámenes que, por su naturaleza, resulta más eficiente determinarlos y recaudarlos a nivel local, ya que son los contribuyentes a través de sus legislaturas locales, los que deciden sobre la pertinencia de los mismos y en su caso de su aplicación, como por ejemplo el impuesto sobre el comercio de automóviles y la propiedad.

De conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público entre otros, el despacho de los siguientes asuntos:

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

Actividades que ha venido desempeñando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a partir del 31 de enero de 1959, por conducto de la Subsecretaría de Ingresos.

Sin embargo, en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 establecido por el Lic. Ernesto Zedillo Ponce de León, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, dentro de su estrategia para la reforma de gobierno y modernización de la Administración Pública, expidió una nueva ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, a través de la cual se lleva a cabo la asignación de las atribuciones de determinación y recaudación de diversas contribuciones del ámbito federal, a un órgano desconcentrado, con carácter de autoridad fiscal, que se denomina Servicio de Administración Tributaria, Ley que entrará en vigor el 1º de julio de 1997.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT), tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el funcionamiento tributario y el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

Las atribuciones de dicho organismo, se encuentran establecidas en el artículo 7º de la ley que nos ocupa, que señala:

Artículo 7º.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable,

II.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación.

III.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

IV.- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.

V.- Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la Administración Tributaria.

VI.- Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII.- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduanera y, en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII.- Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el ejecutivo federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos inter-institucionales en el ámbito de su competencia.

IX.- Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otro países con los cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;

X.- Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI.- Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII.- Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con bases en ellas se expidan y

XIII.- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

En este sentido, se observa que las atribuciones relacionadas con la formulación de la política fiscal del Gobierno Federal y la determinación de los precios y tarifas del sector público, se mantiene a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En relación con la organización del Servicio de Administración Tributaria, el artículo 8º de la ley que lo regula señala:

Artículo 8º.- Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

I.- Junta de Gobierno.

II.- Presidente, y

III.- Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

La junta de Gobierno, se integra de la siguiente forma:

I.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá;

II.- Dos representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, designados por el titular de esa Dependencia;

III.- El presidente del Servicio de Administración Tributaria, y

IV.- Dos titulares de unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, de nivel inmediatamente inferior al del Presidente, designados por éste.

Algo novedoso que contiene esta ley, es el capítulo relacionado con el Servicio Fiscal de Carrera, mismo que tiene como finalidad dotar al Servicio de Administración Tributaria de un cuerpo de funcionarios fiscales calificados.

La novedad de esta disposición, se da en razón de que a través de los años, en la medida que se ha requerido modernizar la Administración Tributaria, siempre se ha considerado para tal fin, la adecuación de leyes, modificación de estructuras, utilización de tecnología de punta, etc., sin tomar en cuenta la necesidad de que se disponga de gente mejor capacitada, que dé mayor calidad a los servicios que se prestan a los contribuyentes.

De igual forma, es conveniente señalar que al entrar en funciones el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), se requiere revisar los procesos, sistemas y

estructuras existentes para que en su caso y de ser procedente, se reorganice y simplifique la gestión tributaria, con el fin de buscar calidad y eficiencia en la prestación del servicio.

DECRETO DE APOYO A DEUDORES DEL FISCO FEDERAL. (PROAFI)

En razón de la crisis económica por la que atraviesa el país, derivado de la devaluación iniciada en la segunda quincena de diciembre de 1994, el Ejecutivo Federal tratando de favorecer a los contribuyentes que tienen a su cargo adeudos fiscales y con el objeto de apoyar la actividad económica del país, expide el Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 de julio de 1996, a través del cual se condonan parcialmente los adeudos por impuestos federales derivados del incumplimiento de disposiciones fiscales federales, así como por sus actualizaciones y accesorios.

En los puntos considerativos del referido decreto, señalan entre otros, que el mismo forma parte del Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000.

Fundan la expedición del decreto, en que las circunstancias económicas por las que ha atravesado el país, han provocado que diversos sectores de la economía presenten problemas de liquidez, lo cual ha incidido no sólo en su actividad productiva sino también en su capacidad de pago de los impuestos establecidos para contribuir al gasto público.

El Programa de Apoyo a Deudores del Fisco Federal (PROAFI), establece el siguiente esquema de pagos y descuentos:

ASPECTOS GENERALES.

- Gozarán del beneficio los contribuyentes que tengan adeudos que se generaron o notificaron hasta el 31 de mayo de 1996.

- Respecto de los créditos que se encuentran controvertidos, es necesario que los contribuyentes se desistan del medio de defensa interpuesto, para poder gozar de este beneficio.

ADEUDOS HASTA \$5,000.00

- Procedan al pago en institución de crédito autorizada; momento en el cual el 50% del adeudo se considera condonado
- El pago se haga a más tardar el día 30 de diciembre de 1996.

ADEUDOS MAYORES DE \$5,000.00 Y HASTA \$500,000.00

- Los deudores podrán acudir a partir del 1º de agosto y hasta el 31 de octubre de 1996, a la Administración Local de Recaudación correspondiente, a manifestar su adhesión al (PROAFI).
- La condonación que se aplicará sobre los pagos que se efectúen durante los meses de agosto a diciembre de 1996, es como sigue:

MES DE PAGO	% DE DESCUENTO
AGOSTO	25
SEPTIEMBRE	22.5
OCTUBRE	20
NOVIEMBRE	17.5
DICIEMBRE	15

- Adicionalmente, el decreto establece la opción de pago hasta en 48 parcialidades, obteniendo desde su primer pago y hasta el que se realice en el mes de julio de 1997, una condonación en cada una de las parcialidades que paguen a partir del mes en que se adhieran al programa.

- El monto que se podrá condonar por cada contribuyente, no podrá exceder en su conjunto de la cantidad de \$125,000.00

Los beneficios que establece el decreto, no serán aplicables:

- I.- A los adeudos por concepto del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos;
- II.- A los adeudos fiscales generados antes del 31 de mayo de 1996, que la autoridad fiscal haya determinado mediante resolución que hubiere sido notificada al contribuyentes después de dicha fecha.
- III.- A los adeudos por impuesto que se generen a partir del 1° de junio de 1996.
- IV.- A las entidades de la Administración Pública Federal.

DECRETO DE APOYO ADICIONAL A LOS DEUDORES DEL FISCO FEDERAL.

En el Diario Oficial del 15 de enero de 1997, se publicó el Decreto de Apoyo Adicional a los Deudores del Fisco Federal, mismo que tiene por objetivo, buscar mecanismos que permitan la regularización de los deudores del fisco federal de manera definitiva, otorgando facilidades en los plazos, montos y condiciones de pago, como a continuación se indica:

ASPECTOS GENERALES:

- El beneficio favorece a los contribuyentes que tengan adeudos generados hasta el 31 de mayo de 1996.
- No existe límite en el monto del crédito para la aplicación de los beneficios del programa de apoyo.
- Los contribuyentes que hayan controvertidos sus créditos fiscales, deberán acreditar que se desistieron de medio de defensa interpuesto.

CREDITOS HASTA \$5,000.00

Para los contribuyentes que tengan adeudos que en suma sean menores o iguales a \$5,000.00 podrán realizar el pago en efectivo o en cheque del 50% del crédito a más tardar el 31 de julio de 1997, considerándose el 50% restante como condonado.

ADEUDOS MAYORES A \$5,000.00

Para los contribuyentes cuyos adeudos rebasen los \$5,000.00, se contemplan los siguientes beneficios.

1) La restructuración de la totalidad de sus adeudos a partir del mes en que se adhieran, hasta por un total de 72 mensualidades, contadas a partir de su incorporación.

2) Una condonación en cada una de las parcialidades que se paguen a partir del mes en que se adhieran y hasta el mes de enero del año 2000, equivalente a la diferencia entre:

a) El monto de la parcialidad que corresponda a cada mes calculado con el factor de actualización y la tasa de recargos a que se refiere el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

b) El monto de la parcialidad con el factor de actualización a que se refiere el artículo 66 del Código Tributario y un tasa de recargos mensual de 0.41 por ciento, que equivale a una tasa de recargos actualizada del 5 por ciento, la tasa nominal anual que resulte de aplicar la tasa de recargos y actualización antes mencionadas, en ningún caso será mayor al 25 por ciento, dicha condonación se otorgará siempre que el monto del inciso a) sea mayor al monto del inciso b).

3) Una condonación que se calculará sobre los adeudos que se vayan pagando a partir de la fecha de adhesión y hasta el mes de diciembre de 1997, que se

determinará multiplicando el monto de cada pago por un factor equivalente al 30 por ciento.

4) Una condonación del 5 por ciento calculada sobre el monto actualizado de los adeudos a partir de su adhesión, cuando se liquide la totalidad del crédito, que se aplicará mediante la compensación contra los créditos fiscales que tenga a su cargo el contribuyente.

BENEFICIOS QUE SE OTORGAN A LOS CONTRIBUYENTES CON ADEUDOS SUPERIORES A \$5,000.00 QUE SE ACOGIERON AL DECRETO DEL 3 DE JULIO DE 1996.

No obstante los beneficios que obtuvieron los contribuyentes con adeudos superiores a \$5,000.00 que se adhirieron al Decreto de Apoyo a los Deudores del Fisco Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 de julio de 1996, gozarán adicionalmente de los siguientes beneficios:

a) Tendrán derecho a ampliar el número de parcialidades por la diferencia entre setenta y dos y el número de parcialidades de la reestructuración que se haya convenido en los términos del Decreto del 3 de julio de 1996.

b) Una condonación en cada una de las parcialidades que se paguen a partir del mes en que se adhieran y hasta el mes de enero del año 2000, en los términos de lo dispuesto en el punto 2 del tema anterior.

c) Quienes hubieran realizado el pago de sus adeudos en el período de agosto de 1996 a enero de 1997, podrán recibir una condonación en los términos que a continuación se indican:

1) El monto de la condonación se determinará multiplicando el monto de los pagos efectuados por un factor equivalente al 30 por ciento, que se aplicará al monto del adeudo que se extingue con cada pago efectuado.

2) En caso de que el contribuyente hubiere liquidado la totalidad de su adeudo durante los meses de agosto de 1996 a enero de 1997, obtendrán una condonación del 5 por ciento del monto de dichos adeudos.

La condonación a que se refieren los incisos anteriores, se hará efectiva mediante compensación contra los créditos fiscales que tenga a su cargo el contribuyente generados con anterioridad a la fecha de su adhesión al presente decreto.

Cuando el contribuyente no tenga adeudos contra los cuales se pueda compensar el monto del beneficio y éste sea hasta por la cantidad de \$25,000.00 (veinticinco mil pesos), el pago se efectuará por medio de un certificado expedido a nombre del contribuyente, el cual se utilizará para el pago de cualquier contribución federal que deba efectuar.

REQUISITOS PARA OBTENER LOS BENEFICIOS DEL DECRETO DE APOYO ADICIONAL A LOS DEUDORES DEL FISCO FEDERAL.

- a) Adherirse al presente decreto antes del 31 de julio de 1997.
- b) Pagar en tiempo y en la cantidad debida, cada una de las parcialidades de los adeudos que se paguen conforme al Decreto.
- c) Estar y mantenerse al corriente en tiempo y forma de acuerdo a las disposiciones fiscales, en sus declaraciones de pago correspondientes a impuestos federales, excepto del Impuesto sobre tenencias y uso de vehículos.
- d) Haber pagado las multas derivadas del incumplimiento de las obligaciones fiscales, generadas a partir del 1º de junio de 1996.

Estos programas son un hecho sin precedente, que reflejan fielmente los problemas económicos por los que atraviesa el país, ya que nunca antes se habían otorgado este tipo de facilidades y condonaciones, a los deudores del fisco federal, buscando el Ejecutivo Federal allegarse recursos para cubrir el gasto público.

Podemos concluir que es loable el fin que persigue el ejecutivo federal, procurando una mejor distribución de los recursos, a fin de que el país pueda tener un crecimiento equilibrado, buscando mejores niveles de vida, para lo cual se requiere que los contribuyentes adquieran disciplina fiscal y cumplan cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Pero lo más destacado que hay que señalar, es el reto que tiene el Gobierno Federal para lograr obtener la confianza de los contribuyentes, de que sus aportaciones van a ser destinadas al gasto público, toda vez que basta recordar que la existencia de los créditos fiscales, tienen su origen en la inobservancia de las disposiciones fiscales, ocasionado en parte por la desconfianza que se tiene en las Instituciones Públicas, que han permitido el enriquecimiento de unos cuantos.

CAPITULO II

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

- a) Fundamento Legal**
- b) Nacimiento de la Obligación Tributaria**
- c) Clasificación de las contribuciones.**

a). FUNDAMENTO LEGAL

Antes de establecer el fundamento legal de la Obligación Tributaria, es necesario definir que son los tributos.

DEFINICIÓN DE TRIBUTO.-

No obstante que el tributo es el elemento principal con que cuenta el Ejecutivo Federal para cubrir el gasto público, pocas legislaciones establecen un concepto jurídico del mismo.

Aún mas, algunos tratadistas indistintamente utilizan el concepto de tributo como sinónimo de contribución, aceptando la definición contenida en el modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos (O.E.A.) y el Banco Interamericano de Desarrollo (B.I.D.), el cual establece:

"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".¹

A este respecto, el Lic. Sergio Francisco de la Garza aún y cuando no establece una definición de tributo, sí señala las características que debe tener, las cuales enlistamos a continuación, definiendo cada una de ellas:

Forma parte del Derecho Público.- Son ingresos que el Estado percibe en razón de su soberanía.

Es una prestación en Dinero o en Especie.- Comúnmente son de carácter pecuniario, por ser la que con mayor facilidad puede utilizar el Estado.

Es Obligación Ex-Lege.- Porque nace directamente de la Ley.

¹ Cfr. Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Tercera Edición, Edit. Ecasa, México, 1993, Pag. 53.

Es de cumplimiento coactivo.- Si no se cumple voluntariamente, lo será mediante la fuerza del Estado.

Es una relación personal de derecho, obligatorio.- La relación se establece entre dos sujetos: el acreedor y el deudor del tributo.

Tiene por objeto proporcionar recursos al Estado.- Deben ser utilizados para cubrir el Gasto Público.

No obstante lo anterior, el Lic. de la Garza cita entre otras, la definición contenida en el Código de Uruguay, la cual juzga excelente:

"Art. 10.- (Concepto de Tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente en sociedades de economía mixta o en concesión".²

El Lic. Adolfo Arrijoa, considera que la palabra Tributo, comprende a toda aportación económica de los ciudadanos para el sostenimiento del Estado, y en relación con nuestra legislación, abarca los impuestos, aportaciones de Seguridad Social, derechos, contribución especial y tributos accesorios.

Consideración con la que no estamos de acuerdo, en razón de que los tributos accesorios, son los recargos, multas y gastos de ejecución, mismos que se aplican como una sanción con motivo del incumplimiento de una obligación y la cual el Estado requiere su cumplimiento coactivamente.

² De la Garza Sergio Fco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Octava edición, Edit. Porrúa, México, 1994. Pag. 321.

Manifiesta el Lic. Arrijo Vizcaino que la definición que le resulta más clara y satisfactoria, la basa en la elaborada por el Maestro Emilio Margain Manautou quien indica:

"El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"³

Concluye el referido autor, que el tributo constituye la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, en el que se establece un derecho de cobro por parte del fisco y la obligación de pago a cargo del contribuyente.

En relación con esta conclusión, podemos establecer de que el hecho de que la prestación sea económica, no constituye un elemento esencial del tributo, toda vez que su pago se puede hacer en especie.

Por lo antes expuesto, y considerando las características que de acuerdo a lo señalado por el Lic. Sergio Francisco de la Garza, y la definición contenida en el modelo de Código Tributario para América Latina, proponemos la siguiente definición:

Tributo.- Es la prestación en dinero o en especie que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige a los contribuyentes, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

El fundamento legal de la Obligación Tributaria, lo encontramos consagrado en la **fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política** misma que establece:

³ Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Décima Primera Edición, Edit. Themis, México, 1996. Pag. 117-118.

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

En este precepto constitucional, se encuentra consignado el principio de legalidad, mismo que es definido por el Lic. de la Garza, de la siguiente manera:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

"El principio de la legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la Obligación Tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar en el arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La Ley debe establecer también las exenciones" ⁴

Es decir que la obligación tributaria debe encontrarse consignada en una Ley, lo que significa que el acto creador emana del poder legislativo, con lo que se satisface la exigencia de que son los gobernados a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que pueden soportar, debiendo el sujeto pasivo de la relación tributaria, saber con certeza la forma en la que va a contribuir al gasto público.

Para el Maestro Gabino Fraga, "El principio de Legalidad consiste, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada". ⁵ Estableciendo 2 puntos de vista del principio de legalidad.

⁴ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 265 y 266

⁵ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Trigésima Cuarta Edición, Edit. Porrúa, México, 1996. Pag. 99

- a). El Material.- Que establece que toda decisión individual, debe estar sustentada en una norma de carácter abstracto e impersonal.
- b). El Formal.- Que señala, que el acto individual debe sustentarse en una Ley expedida por el Congreso.

Así mismo, precisa que si el Estado resolviera casos individuales sin la aplicación de normas generales, se constituiría la figura del despotismo.

Existe una excepción de aspecto formal, del principio de legalidad contenida en el segundo párrafo del artículo 131 de nuestra Carta Magna, que establece:

Art. 131

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

De no existir esta disposición, el Presidente de la República, no podría realizar las actividades descritas en la misma, toda vez que dichas cuotas constituyen un elemento de la obligación tributaria y por tanto deben encontrarse contempladas en una Ley que emane del Congreso.

Por lo cual, podemos determinar que el conjunto de disposiciones expedidas por el Poder Ejecutivo por delegación del Congreso, conservan el principio de

Legalidad desde el punto de vista material, pero aparece como excepción desde el punto de vista formal.

Desde el punto de vista formal, es suficiente que la disposición sea materialmente legislativa, para efectuar a su amparo el acto individual.

Cuando en una disposición se presenten los caracteres material y formal de la Ley, ésta se considera como una de las fuentes más importantes del Derecho.

El maestro Ignacio Burgoa señala: "La fuente formal del impuesto, cualquiera que sea su carácter es la Ley. Este principio, que se conoce con el nombre de legalidad tributaria, está consagrado en la misma fracción IV del artículo 31 constitucional y corroborado por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Ley Suprema, ya que la fijación y el cobro del impuesto en cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta al gobernado, acto que ineludiblemente debe observar la citada garantía" ⁶

Basta recordar que el artículo 16 Constitucional, consagra la garantía de que Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La definición sustentada por el Lic. Burgoa, encuadra dentro del aspecto formal del principio de legalidad.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PRINCIPIO DE EQUIDAD

Otros principios contenidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, son el de proporcionalidad y el de equidad.

⁶ Burgoa Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Décima Edición, Edit. Porrúa, México, 1996. Pag. 120.

Algunos tratadistas consideran que la principal característica que debe tener toda ley tributaria, es la proporcionalidad y equidad, existiendo discrepancias en cuanto a la determinación de si se trata de dos principios o de uno solo, concluyendo prestigiados autores como Sergio Francisco de la Garza, que se trata de un principio indivisible que no es posible hacer la separación entre proporcionalidad y equidad, señalando al respecto lo siguiente:

"La exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.⁷

De lo anterior, podemos determinar que todos los contribuyentes que se encuentren obligados a enterar un determinado tributo, deben estar dentro una misma situación establecida por la Ley y que no se encuentren sujetos a la misma obligación tributaria los contribuyentes que estén en situación jurídica diferente, es decir, se debe dar trato igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.

Se establece por consiguiente, que la proporcionalidad se basa en que los contribuyentes deben contribuir al gasto público, en función de su capacidad económica, debiendo fijarse el gravamen de tal manera que los que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cuantitativamente mayor en relación con los que obtienen medianos o reducidos ingresos.

⁷ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 272.

En cuanto a la equidad, ésta radica esencialmente en la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, ante la misma Ley Tributaria y por consiguiente deben recibir el mismo tratamiento.

Para el Lic. Adolfo Arrijoa, el principio de proporcionalidad y el de equidad son dos principios constitucionales distintos, que tienen características propias, e indica que:

"El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos".⁸

Es decir que este principio considera que los tributos se deben fijar en las leyes tomando en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente, de tal forma de que los que obtengan ingresos elevados realicen aportaciones superiores en relación con los que tienen menores ingresos, y que en el caso de que el contribuyente sea considerado individualmente, la ley lo obligue a realizar una aportación razonable de sus percepciones.

Los tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad, son los que se determinan en base a tarifas progresivas, en razón de que son las que garantizan que a un ingreso mayor corresponda una aportación mayor.

Por otra parte, el Lic. Arrijoa en relación con el principio de equidad manifiesta:
"La equidad podemos definirla como el principio en virtud del cual, por mandato

⁸ Arrijoa Vizcaino Adolfo, Ob. Cit., Pag. 249.

constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos en la relación jurídico-fiscal." ⁹

A este respecto, el Lic. Ignacio Burgoa, indica que toda Ley Tributaria para respetar el mandato constitucional, debe establecer el impuesto de forma equitativa y proporcional y aún y cuando no define su postura respecto de si se trata de un solo principio o son dos, define el principio de equidad de la siguiente forma:

"La Equidad Tributaria que debe acoger toda Ley sobre la observancia del principio Constitucional respectivo, se traduce en que todos los sujetos que se hallen en una misma situación jurídico-económica abstracta deben de contribuir para los gastos públicos del Estado en proporción a su capacidad contributiva". ¹⁰

De donde se desprende que todos los contribuyentes que se encuentren en una misma situación abstracta, deben tener las mismas obligaciones.

En relación con el principio de proporcionalidad, el Lic. Burgoa señala:

"La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos". ¹¹

De lo anterior, podemos establecer que el maestro Burgoa considera que la proporcionalidad se encuentra ligada a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

⁹ Ibid., Pag. 256.

¹⁰ Burgoa Ignacio, Ob. Cit., Pag. 122.

¹¹ Ibid., Pag. 123.

Sobre este particular, el Lic. Gabino Fraga, manifiesta:

"La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta." ¹²

Por lo que respecta al Lic. J. Kaye, indica que:

"Dentro del principio de proporcionalidad, también debe de considerarse a cada contribuyente en forma individual para que la Ley lo obligue a aportar al Erario Federal, una parte razonable de sus percepciones gravables y por eso, el principio de proporcionalidad sostiene que los únicos tributos que se ajustan a dicho principio, son los que se determinan en base a tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan en términos cualitativos, contribuciones mayores o menores, según la capacidad económica contributiva de los sujetos pasivos". ¹³

Así mismo, este autor hace referencia a una cita que indica aparece en la página 52 del informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del año de 1969, en el que se establece:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación". ¹⁴

Por lo tanto, podemos establecer que debe de existir una correcta ubicación entre

¹² Fraga Gabino, Ob. Cit., Pag. 321.

¹³ J. Kaye Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, Cuarta Edición, Edit. Themis, México, 1994. Pag. 13.

¹⁴ Ibid., Pags. 37-38

los tributos previstos en las leyes y la capacidad económica de los contribuyentes que deben aportar una parte de sus ingresos.

Por lo que hace al principio de Equidad, el Lic. J. Kaye, puntualiza:

"El principio de equidad va a significar la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente." ¹⁵

Con base en lo anteriormente expuesto, podemos establecer:

El principio de Proporcionalidad, se encuentra relacionado con la capacidad económica del contribuyente, debiendo realizar sus aportaciones en proporción a los ingresos obtenidos, determinados en base a tarifas progresivas.

El principio de Equidad, se encuentra relacionado con la posición del contribuyente ante la Ley, la cual debe otorgar el mismo tratamiento a los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación.

Para que una disposición tributaria, reúna los principios de proporcionalidad y equidad, debe establecer el objeto del tributo, los contribuyentes que realizarán las aportaciones, la base bajo la cual se va a grabar el tributo y la forma de determinarlo en cantidad líquida.

LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria del Estado se expresa en la Constitución, como facultad para imponer contribuciones, ejerciéndose cuando el Congreso de la Unión las

¹⁵ Ibid., Pag. 38

establece mediante una ley que vinculará al sujeto activo y al pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Es decir que la potestad tributaria es el poder que ejerce discrecionalmente el Congreso de la Unión como órgano legislativo, dentro de los límites que establece la Constitución, poder que culmina con la emisión de la Ley.

La potestad tributaria, es la fuerza que emana de la soberanía del Estado.

La constitución otorga facultades al Congreso de la Unión para imponer contribuciones al establecer:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

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

Así mismo, la fracción XXIX-A del artículo 73 Constitucional, confiere a favor del Congreso de la Unión facultades exclusivas para establecer contribuciones en diversas materias:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX-A.- Para establecer contribuciones:

1º Sobre el comercio exterior;

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

3º Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5º Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del Petróleo;

- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica; y

El contenido de las fracciones VII y XXIX-A del artículo 73 Constitucional, establecen el problema de determinar si la facultad impositiva establecida en la fracción VII, sólo puede ejercitarla el Congreso de la Unión respecto de las materias no relacionadas.

En relación con el supuesto de que el Congreso de la Unión pueda legislar respecto de otras materias que no se encuentran relacionadas en la fracción XXIX-A del artículo 73 Constitucional, el Lic. Ignacio Burgoa señala:

"Esta hipótesis origina el fenómeno que se conoce como "doble tributación", en el sentido de que alguna materia, no comprendida en la fracción XXIX-A, es susceptible de gravarse tanto por la legislación federal como por la de los Estados. Aparentemente, la duplicidad impositiva peca contra el principio proclamado en el artículo 124 Constitucional, el cual, aplicado a la esfera tributaria, apoyaría la conclusión de que, no teniendo dicho Congreso facultad expresa para establecer contribuciones en materias distintas de las enumeradas en la fracción XXIX-A, las leyes respectivas serían de la incumbencia de las legislaturas locales. Sin embargo, esta conclusión no puede válidamente sostenerse. La atribución que estriba en "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" consignada en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, permite al Congreso federal decretar cualquier impuesto que tenga como finalidad sufragar los gastos o erogaciones que debe efectuar la federación

para la atención de los múltiples servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos, siendo inconcuso que, sin dicha permisión, la actividad económica y financiera del Estado federal sería imposible, actividad que no puede sujetarse a la interpretación rigorista y aislada del consabido principio. Las entidades federativas, como es bien sabido, tienen sus correspondientes presupuestos de egresos públicos y obviamente para cubrirlos sus respectivas legislaturas tienen la necesidad de expedir leyes tendientes a este objetivo y las cuales pueden gravar las mismas materias sobre las que ya existía una tributación federal" ¹⁶

Para mayor comprensión de la tesis sustentada por el Lic. Burgoa, cabe señalar que el artículo 124 Constitucional establece:

Artículo 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

Derivado de la tesis sustentada por el Lic. Burgoa, podemos establecer que existen en la Constitución facultades que pueden ejercer tanto la federación como los Estados, a las que se denominan facultades concurrentes.

El poder tributario federal, no tiene ninguna limitación constitucional en cuanto a las materias sobre las cuales puede ejercerlo, el hecho de que conforme a lo dispuesto en la fracción XXIX-A del artículo 73 Constitucional, se faculte al Congreso de la Unión para establecer contribuciones sobre materias que le son exclusivas, no significa que sus facultades legislativas deben limitarse a esas materias.

¹⁶ Burgoa Ignacio, Ob. Cit., Pag. 645.

Los Estados tienen facultades para legislar en todas aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión, mismo que no puede imponer prohibiciones o limitaciones al poder fiscal de los Estados, que no se encuentren establecidos en la Constitución.

Si se adoptara la posición de que el Congreso de la Unión, sólo pudiera establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público gravando únicamente las materias enlistadas en la fracción XXIX-A del artículo 73, estaríamos en presencia de la inequidad fiscal, en razón de que únicamente contribuirían los sujetos pasivos que se encuentren relacionados con las citadas materias.

b) NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Desde el punto de vista de la Doctrina Civilista, las obligaciones nacen por voluntad del obligado (voluntarias o consensuales) o por voluntad de la Ley (legales o ex-lege).

En el primer supuesto, la Ley es la fuente mediata y la voluntad la fuente inmediata, en virtud de que es la voluntad la que da nacimiento a la obligación, siempre y cuando se encuentre tutelada por una norma jurídica.

En el segundo caso, la fuente mediata y la inmediata se encuentra en la Ley y en este caso para que nazca la obligación, se requiere la realización del supuesto jurídico.

Antes de abordar el tema del nacimiento de la obligación desde el punto de vista del Derecho Tributario, consideramos necesario definir primeramente que es una obligación tributaria.

DEFINICIÓN DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A este respecto el Lic. Jiménez G. Antonio, señala: "La obligación tributaria, atendiendo a su fuente, pertenece a la categoría de las obligaciones ex-lege, es decir surge por determinación de la Ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación".

17

El punto de vista del legislador mexicano, lo encontramos contenido en el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone:

Artículo 6º.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hechos, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

En razón de lo anterior, podemos precisar que la norma jurídica no obliga a nadie, mientras no se realice el supuesto previsto en la misma, para producir consecuencias jurídicas.

Aseveración que es compartida por el Lic. de la Garza, quien sustenta la siguiente definición:

"La obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria o cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho contemplado en la Ley".¹⁸

¹⁷ Jiménez González Antonio, Ob. Cit., Pag. 183

¹⁸ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 545

Las obligaciones en general, pueden tener 3 fuentes:

- 1.- La Ley, sin tener relación con ningún hecho jurídico, a las que se les denomina "Obligaciones meramente legales".
- 2.- La Ley junto con la realización de un supuesto previsto en la misma y distinto a la voluntad de obligarse, reciben el nombre de obligaciones legales o ex-lege.
- 3.- La voluntad del sujeto de convertirse en obligado, conociéndose como obligaciones voluntarias.

Las obligaciones meramente legales y las voluntarias, no existen en el Derecho Tributario, en razón del principio de legalidad que existe en nuestro sistema impositivo, prevaleciendo por consiguiente las obligaciones ex-lege.

Algunos tratadistas limitan la obligación tributaria a la conducta de dar, en razón de que el objeto y fin esencial de los tributos es el proporcionar recursos al Estado para cubrir el gasto público.

Tal es el caso del Lic. Emilio Margain, cuya definición es aceptada por el maestro Rodríguez Lobato, mismo que precisa que la obligación tributaria:

"Es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie" ¹⁹

De acuerdo con la tesis sustentada por el Lic. Margain, la obligación tributaria tiene las siguientes características:

- 1.- Es de Derecho Público.- Siempre se regula conforme a las normas de esta rama.
- 2.- Su fuente sólo es la Ley.
- 3.- El acreedor o sujeto activo, siempre es el Estado.

¹⁹ Rodríguez Lobato Raúl, Principios de Derecho Tributario, Segunda Edición, Edit. Limusa, México, 1993. Pag. 110.

- 4.- El deudor o sujeto pasivo, es una persona física o moral.
- 5.- Tiene como finalidad, recaudar los ingresos necesarios para cubrir el gasto público.
- 6.- Surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo.
- 7.- El objeto consiste siempre en dar.
- 8.- La obligación sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

Acorde con la definición del Lic. Margain, Juan Carlos Luqui sostiene:

"La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable" ²⁰

En contraposición al punto de vista del Lic. Margain y de Juan Carlos Luqui, el maestro Delgadillo Gutiérrez, sostiene la siguiente definición:

"La obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria" ²¹

Así mismo, manifiesta que carece de base la corriente que sostiene que la obligación de dar es la principal y las de hacer, no hacer o tolerar, son obligaciones accesorias o secundarias, toda vez que se considera que lo accesorio depende de lo principal, es decir que, no pueden existir obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, sin que exista la obligación de dar, situación que no se

²⁰ Luqui Juan Carlos, La obligación tributaria, Segunda Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, Pag. 23

²¹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Edit. Limusa, México, 1995, Pag. 98

presenta en el Derecho Tributario, toda vez que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes y pueden existir, aún y cuando la obligación de dar, se hubiera extinguido.

De lo anteriormente expuesto, podemos considerar que:

La obligación tributaria, forma parte de las obligaciones ex-lege, que son las que emanan de una ley, una vez que se realizan los supuestos previstos en la misma, sin tomar en cuenta la voluntad del sujeto pasivo.

La obligación tributaria es la conducta que el sujeto pasivo debe realizar cuando se coloca en el supuesto previsto por la norma y pueden ser conductas de dar, hacer, no hacer y tolerar.

Las características de la obligación tributaria son:

- ◆ Es una obligación ex-lege.- Nace de la Ley.
- ◆ El sujeto activo siempre es el Estado.- Exige el cumplimiento de la obligación.
- ◆ El sujeto pasivo.- Es la persona física o moral.

El objeto.- Es la prestación pecuniaria para cubrir el gasto público, manifestado directamente en las obligaciones de dar y de manera indirecta en las de hacer, no hacer y tolerar.

Existen 2 tipos de obligaciones tributarias:

- a), La obligación tributaria sustantiva.- Su objeto es dar.
- b), La obligación tributaria formal.- Su objeto es hacer, no hacer o tolerar.

En la actualidad, la obligación tributaria puede tener un objeto distinto al pecuniario, puesto que se establecen contribuciones con propósitos distintos a los recaudatorios, ya sea para regular la economía o para producir efectos sociales, que son fundamentales en el manejo de la política tributaria del país.

EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Doctrinalmente se utilizan los términos Hecho Generador y Hecho Imponible, como dos aspectos distintos, siendo que los mismos son sinónimos, toda vez que se definen de la siguiente manera:

- a). **Hecho Generador.**- Es la realización del supuesto previsto en la Ley, que da lugar a la obligación de dar, hacer o no hacer.
- b). **Hecho Imponible.**- Es la situación jurídica creada por el legislador y establecida en ley, que al ser realizada por el sujeto pasivo, genera la obligación tributaria.

Los elementos de la relación jurídico-tributaria, deben analizarse a partir del supuesto normativo, en razón de que los elementos conformadores de la relación, sólo se pueden explicar a partir de la vinculación con dicho supuesto.

El supuesto normativo también se conoce como: Hecho Imponible, Presupuesto de la obligación tributaria, Hecho Generador de la obligación tributaria, etc.

Sobre este particular, el Lic. Jiménez G. Antonio, enuncia dos definiciones de Hecho Generador, la primera sustentada por Amílcar de Araujo Falcao, que manifiesta: "Hecho Generador es pues, el hecho o el conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".²²

Y la segunda emitida por Sainz de Bujanda, que indica que Hecho Generador es: "El supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que al realizarse, la obligación surja"²³

²² Jiménez González Antonio, Ob. Cit., Pag. 191.

²³ Id.

En razón de lo anterior, podemos determinar que el hecho generador, es el que fija el momento en que nace la obligación tributaria.

Significa que el conjunto de hechos definidos por la Ley, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, desde el punto de vista de la obligación tributaria, constituyen un hecho.

El Lic. Rodríguez Lobato, de acuerdo con el criterio de Antonio Berliri, manifiesta que el Hecho Generador, tomando en cuenta su aspecto material se clasifica en:
"a).- La percepción de un ingreso o la prestación de una renta. Como la renta supone la percepción de un ingreso consideramos que la distinción radica en que en el primer caso se refiere al ingreso bruto de la persona y en el segundo, al ingreso neto. Ejemplo del primer caso es el ingreso de las personas residentes en el extranjero gravado con el impuesto sobre la renta y del segundo caso la utilidad de las sociedades mercantiles residentes en México gravada por el propio impuesto sobre la renta.

b).- La propiedad o posesión de un bien, al que corresponde el impuesto predial o territorial y el impuesto sobre uso o tenencia de automóviles y camiones, etcétera.

c).- Un acto o un negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del Derecho Positivo, y transformado en el Hecho Imponible por obra de la Ley Tributaria. Este tipo de hechos imponibles los encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

d) El consumo de un bien o de un servicio, al que correspondían el impuesto sobre consumo de energía eléctrica y el impuesto sobre consumo de algodón despepitado.

e). La producción de determinados bienes o servicios, al que correspondían el impuesto sobre producción de cerveza o el de tabacos labrados.

f). El desarrollo de una determinada actividad. Este tipo de Hecho Imponible se encuentra generalmente en legislaciones municipales, por ejemplo, la dedicación habitual a negocios u operaciones comerciales o industriales, según los giros que exploten, como la fabricación o venta de pan, el ejercicio de oficios tales como los de peluquería, sastrería, hojalatería y la operación de sinfonolas, tocadiscos y otros aparatos electromecánicos.

g).- Ciertos hechos materiales transformados por la Ley en figuras jurídicas, con un perfil y naturaleza distintos a los que tenían antes de ser tratados por el Derecho; por ejemplo, la captura de peces y mariscos, tala de arboles, el sacrificio de ganado en un rastro, etcétera.

h).- La nacionalización de las mercancías extranjeras, a la que corresponden los impuestos de importación." ²⁴

Esta clasificación, se resume en 3 grupos respecto de las cosas a que se refiere el Hecho Generador, mismos que a continuación se enlistan, ejemplificando cada uno de ellos:

- a). Bienes Materiales.- Predios, edificaciones, vehículos, cerveza, vinos y materias primas.
- b). Bienes Jurídicos.- Patentes, derechos de autor, concesiones mineras, póliza de seguro.
- c). Conceptos abstractos.- Renta, patrimonio, herencia, legado.

CARACTERISTICAS DEL HECHO GENERADOR.

Son tres los elementos que caracterizan al Hecho Generador.

²⁴ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 117-118.

1.- **Su previsión en Ley.** Constituye el principio de legalidad constitucional, este requisito es un elemento existencial del Hecho Generador, toda vez que el mismo debe estar previsto en la Ley.

2.- **Su carácter fáctico.**- Busca resaltar que una vez realizada la hipótesis prevista en la norma, se genera el nacimiento de la obligación tributaria.

3.- **El Hecho Generador como determinante del nacimiento de la obligación.**- En razón de que la consecuencia jurídica que va a producir, es el nacimiento de la obligación tributaria.

CLASIFICACION DEL HECHO GENERADOR

Los tratadistas han establecido diferentes clasificaciones del Hecho Generador:

- ◆ Hechos Generadores simples.- Cuando se realiza un hecho aislado (importación)
- ◆ Hechos Generadores complejos.- Cuando existe una variedad de hechos (Declaración del I.S.R. Personas Físicas).
- ◆ Hechos Generadores instantáneos.- Que ocurren en un momento determinado, generando de inmediato el surgimiento de la obligación tributaria (importación).
- ◆ Hechos Generadores de Duración Prolongada.- Son los que requieren para su perfeccionamiento, que transcurra un determinado período (Declaración del I.S.R. Personas Físicas).

ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR

De igual manera que en el punto anterior, los tratadistas consideran que son cuatro los elementos que forman parte del hecho generador:

- a). Elemento objetivo.
- b). Elemento subjetivo.
- c). Elemento especial.
- d). Elemento temporal.

a) El elemento objetivo.- Es el hecho que tomó en cuenta el legislador para establecer el tributo. (Ejemplo: el pago del I.V.A. en la enajenación de un bien).

En relación con este elemento, Antonio Jiménez establece la existencia de varias modalidades a saber:

"1.- Un hecho o fenómeno de contenido económico que se convierte en hecho jurídico tributario al tipificarlo la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible. Ejemplo: La percepción de una renta, la tenencia de un patrimonio, la realización de un gasto, etc.

2.- Un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la Ley Tributaria. Ejemplo: La enajenación, permuta, adquisición de bienes, etc.

3.- El Estado, situación o cualidad de una persona. Por ejemplo se tienen antecedentes de países donde existió un impuesto sobre la soltería.

4.- La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que ella se adicione acto jurídico alguno del Titular. Por ejemplo al ser propietario de una casa que se habita dentro de un sistema de renta presunta o imputada"²⁵

Dentro de las aseveraciones que hace Antonio Jiménez, respecto de las modalidades del elemento objetivo, consideramos inadecuado hablar de un gravamen relacionado con el Estado, situación o cualidad de una persona, toda vez que nuestro sistema tributario no establece ninguna carga fiscal en cuanto al Estado Civil del sujeto pasivo.

b).- Elemento subjetivo.- Es la vinculación del hecho generador con el sujeto pasivo.

c).- Elemento especial.- Destaca la particularidad de que el hecho generador se realiza dentro de una demarcación territorial determinada, situación que resulta relevante para el derecho tributario.

²⁵ Jiménez González. Antonio, Ob. Cit., Pag. 195.

d).- **Elemento temporal.**- La duración del hecho generador es tomado en cuenta por la Ley.

EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En la particularidad ex-lege de la obligación tributaria, existen 2 momentos:

El primero se da cuando el Estado por la vía legislativa, establece las situaciones de hecho o supuestos normativos que determinen el nacimiento de la obligación tributaria. Agotando con esto el ejercicio de la potestad normativa tributaria.

El segundo, se presenta cuando el Estado se ocupa de precisar y ejercer derechos tributarios individualizados, encaminados a conseguir las aportaciones adeudadas por los sujetos pasivos, cuando se hayan producido de modo concreto y efectivo los supuestos legales de la imposición, llevándose a cabo en este momento el poder de imposición o de gestión tributaria, realizando acciones tendientes a la determinación, liquidación y recaudación de la prestación debida.

El nacimiento de la obligación tributaria con carácter ex-lege, se encuentra relacionado con la norma jurídica y a la realización del supuesto en ella previsto.

En tal virtud podemos afirmar que cada que se realiza el supuesto previsto en la Ley, nace una relación tributaria.

Para el Lic. Rodríguez Lobato, de acuerdo con el Lic. de la Garza, determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria es de suma importancia, en razón de que permite establecer lo siguiente:

"a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

- b) Determinar la ley aplicable que puede no ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación del particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento, en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e). Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de la exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g). Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento de la obligación." ²⁶

De los conceptos anteriormente descritos, podemos resumir lo siguiente:
Determinar el momento en que nace la obligación tributaria, permite establecer la disposición legal aplicable en cada caso, el momento en que se hace exigible y la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para cuantificarla.

La Obligación tributaria nace de la norma jurídica creada por el legislador.

Cabe destacar, que en materia fiscal el nacimiento de la obligación tributaria no coincide con el de su exigibilidad, toda vez que por lo general, se requiere del transcurso del tiempo para que se haga exigible. (Ejemplo: Pago Provisional I.S.R.)

Las distintas corrientes doctrinarias, coinciden en señalar que el nacimiento de la obligación tributaria se presenta cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

²⁶ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 120-121.

Así mismo sostienen la existencia de dos teorías respecto del nacimiento de la obligación tributaria:

a).- Que la obligación tributaria nace en el instante en que se promulga la norma y en ese momento comienza su obligatoriedad.

b).- Nace cuando se realiza el hecho generador, que es cuando se conoce al sujeto pasivo y la cuantía del tributo.

Por otra parte, existen tres teorías relacionadas con el papel que juega la norma y el supuesto previsto en la misma y la relación entre ambas dentro del nacimiento de la obligación tributaria.

a). **Teoría de la causalidad del supuesto normativo.**- Atribuye una relación de causalidad entre el supuesto normativo y las consecuencias jurídicas.

b). **Teoría de la Eficacia Constitutiva de la norma.**- Sostiene que es la norma jurídica la causa última de las consecuencias.

c). **Teoría de la conjunción de la norma y supuesto en el nacimiento de la obligación.**- Según la cual el nacimiento de la obligación tributaria se da a partir de la concurrencia de la norma jurídica y la realización del supuesto en ella previsto.

En relación con estas teorías, podemos comentar que por lo que se refiere a las dos primeras, son extremas en su apreciación toda vez que consideran al supuesto o a la norma como un elemento esencial para que se lleve a cabo el nacimiento de la obligación tributaria.

Por lo que hace a la tercera teoría, resulta indispensable para el nacimiento de la obligación tributaria la norma jurídica, aún y cuando no es suficiente, toda vez que se requiere la realización del supuesto normativo.

Sobre este tema el Lic. de la Garza, manifiesta que la causación es el momento exacto en que se perfecciona el hecho generador del tributo y por consiguiente se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

La causación de la obligación tributaria varía en la medida que se presenten situaciones jurídicas o de hecho, simples o condicionadas.

Así mismo, el Lic. de la Garza afirma que el proceso genérico de la obligación tributaria como diría Sainz de Bujanda en el Derecho Mexicano se explica de la siguiente manera:

"La norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndonos al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado "hecho imponible") y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal".²⁷

Juan Carlos Luqui, considera que en las obligaciones en general existen tres momentos:

- a). Creación.- Se da en el sentido de que el hecho generador debe estar previsto en la Ley.
- b). Efectos.- Porque una vez que nace, obliga a su cumplimiento.
- c). Extinción.- Desaparece cuando se ha cumplido el objeto.

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho generador, en ese momento se cumple la hipótesis prevista en la Ley.

Acordes con lo que establece el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, podemos señalar que la obligación tributaria nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

²⁷ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 549-550.

En relación al tipo de tributo del Lic. Sergio Francisco de la Garza, establece diferentes momentos en el nacimiento de la obligación tributaria.

En los impuestos.- La obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el supuesto previsto en la Ley, siendo siempre un acto de un particular.

En los derechos.- La obligación tributaria nace en el momento en que efectivamente se presta el servicio.

En las contribuciones especiales, por lo que respecta a las contribuciones de mejoras.- La obligación tributaria nace en el momento en que la autoridad competente ordena la realización de la obra.

En las exenciones.- Cuando la ley faculta a la autoridad para concederla o negarla según las circunstancias de cada caso, la obligación tributaria nace en la fecha de la resolución. Pero cuando la misma ley señala los supuestos en que los particulares pueden gozar de este beneficio, la obligación tributaria nace cuando el contribuyente se sitúa en la hipótesis prevista en la ley.

La ley debe señalar el hecho generador, cuya realización producirá que la obligación sea exigible.

La ley es la única que puede establecer obligaciones tributarias.

La ley para constituir la fuente de la obligación tributaria, debe contener además del tipo de tributo los métodos para determinarla en cantidad líquida. Atendiendo al principio de legalidad, la ley debe contener los elementos esenciales para que el contribuyente conozca con certeza el monto del tributo y como y cuando debe pagarlo.

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La determinación de la obligación tributaria, es comprobar la realización del hecho generador, determinando en cantidad líquida el monto de la contribución.

La determinación de la obligación tributaria, puede corresponder al contribuyente, al fisco o a ambos de común acuerdo.

El maestro Emilio Margain, establece dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de la Determinación de la Obligación Tributaria:

- a). La cuantificación de la obligación es posterior al nacimiento de la obligación tributaria.
- b). Las normas para la cuantificación de la obligación y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley. (principio de legalidad).

Para el Lic. de la Garza, la determinación de la obligación tributaria:

"Es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley" ²⁸

Los tratadistas, consideran necesario que el método para que el contribuyente determine en cantidad líquida el monto de la obligación tributaria, debe satisfacer los siguientes requisitos:

- a). Sencillo.- Que el contribuyente lo entienda.
- b). Económico.- Que el contribuyente no realice gastos onerosos en su determinación.

²⁸ Ibid., Pag. 556.

c). *Cómodo.- Evite molestias al contribuyente.*

d). *Limpio.- Evitar confabulaciones entre el contribuyente y el servidor público.*

De todo lo anteriormente expuesto, podemos señalar que:

La determinación de la obligación tributaria, puede proceder de un acto jurídico del sujeto pasivo o de un acto que emana de la autoridad tributaria.

Que la ley tributaria debe señalar un método para determinar en cantidad líquida el monto de la obligación tributaria.

En todo hecho generador, se requiere la determinación de la obligación tributaria, siendo necesario que el sujeto pasivo o el Estado constaten la realización del hecho, para que se proceda a determinar el monto del adeudo y se pueda realizar el pago del mismo.

Por regla general, corresponde al contribuyente aplicar el método para determinar en cantidad líquida el monto de la obligación, tal y como lo dispone el tercer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, que señala:

Artículo 6º .

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

ÉPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La época de pago de la obligación tributaria, es el plazo establecido por la ley para efectuar el entero.

A este respecto, el cuarto párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 6°

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las Oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución, se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.

SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En este punto, observaremos únicamente lo relacionado a los sujetos que tienen una posición de acreedor o de deudor, dentro de la obligación tributaria.

Toda obligación tributaria considera la existencia de 2 tipos de sujetos a saber:

A). Sujeto activo (Acreedor).

B). Sujeto pasivo (Deudor).

A). El sujeto activo dentro de la legislación mexicana son:

La federación, los Estados y los municipios, mismos que tienen la obligación de exigir el pago de los tributos.

El sujeto activo de la obligación tributaria.- Es el que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación.

Cuando el Estado en ejercicio de su facultad legislativa, emite las normas que generan los tributos, no asume el carácter de sujeto activo de la obligación tributaria, toda vez que para que adquiera esta posición, se requiere la realización del supuesto previsto en la ley.

Es decir, que el estado toma la posición de sujeto activo de la obligación tributaria, sólo en el supuesto de que actúe en ejercicio de su poder de imposición.

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases:

- 1). Obligaciones principales.- Es la recaudación de la prestación tributaria, en razón de que la ley obliga tanto al particular como al Estado.
- 2). Obligaciones secundarias.- Son fijar las bases o métodos para determinar el monto del tributo y su percepción, así como vigilar el cumplimiento de la obligación.

La corriente doctrinaria sostiene que dentro de la figura del sujeto activo de la obligación tributaria, se establecen dos aspectos fundamentales que son:

- a) La naturaleza del adeudo tributario.
- b) La naturaleza del sujeto activo.

a). En la naturaleza del adeudo tributario.- Podemos señalar que es de interés público porque la ley regula la obtención de los recursos que necesita el Estado para cubrir el gasto público, razón que no permite renunciar a este derecho.

b). En relación con la naturaleza del sujeto activo.- Cabe considerar que la autoridad solo puede realizar aquello que la ley le faculta y por consiguiente no puede dejar de cobrar los recursos que necesita el Estado, por ser un hecho violatorio de la disposición legal. Luego entonces, podemos señalar:

El sujeto activo de la obligación tributaria siempre será el Estado, mismo que está investido de potestad tributaria, que es uno de los atributos de soberanía.

La atribución principal del Estado, es la de exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación prevista en la ley impositiva, atribución que es irrenunciable.

B) El sujeto pasivo.- Es la persona obligada legalmente al pago del tributo. El Lic. Quintana Valtierra, acepta la definición de sujeto pasivo que sustenta Dino Jarach quien señala que es:

"El sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza"
29

Dentro de la obligación tributaria, no siempre la persona que realiza el hecho generador es la que paga el tributo, sino que puede ser una persona distinta la que lo haga.

El sujeto pasivo tiene dos tipos de obligaciones:

- a) Principales.- Que es el pago del tributo.
- b) Secundarias.- Que son de tres clases:

- 1) De hacer.- (Presentar solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes).
- 2) No hacer.- (No efectuar compensaciones si no se tiene saldo a favor).
- 3) De tolerar.- (Aceptar la práctica de una auditoría).

El Lic. Antonio Jiménez, acepta el concepto que de sujeto pasivo sostiene el tratadista Sainz de Bujanda Fernando, a saber:

²⁹ Quintana Valtierra Jesús y/o.- Derecho Tributario Mexicano, Segunda Edición, Edit. Trillas, México, 1994. Pag. 108.

"Sujeto pasivo es la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible".³⁰

Para Delgadillo Gutiérrez, sujeto pasivo:

"Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto establecido en la norma."³¹

Definición que resulta acorde con lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que señala:

Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;

Derivado de lo anterior, podemos establecer que para poder identificar al sujeto que toma el carácter de pasivo en la obligación tributaria, es necesario establecer la vinculación que tiene el sujeto pasivo con el hecho generador, en razón de que sin ser titular del mismo, se coloca en el supuesto previsto por la ley que genera la obligación.

Es decir, que sujeto pasivo es la persona que de acuerdo con la ley debe cumplir con una obligación a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero.

c). CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

A este respecto, el Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos,

³⁰ Jiménez González Antonio, Ob. Cit., Pag. 210.

³¹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Ob. Cit., Pags. 118-119.

Así pues, iniciaremos este tema con el análisis del Impuesto, que es el primero de los elementos enunciados en la clasificación de las contribuciones:

EL IMPUESTO

DEFINICION.- El Lic. de la Garza, hace referencia a definiciones que son sustentadas por diferentes tratadistas en relación con el Impuesto.

Para Giannini, A.D. impuesto es "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada". "

Así mismo Héctor Villegas, tratadista cuya definición también se describe en la obra del maestro de la Garza, señala que impuesto es "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hecho imponible, siendo estos hechos imponentes ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado". "

A su vez el Lic. de la Garza señala que: "El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referido al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos". ³⁴

De estas definiciones, se desprenden distintas características de los Impuestos:

a) Es una prestación ex-lege.- Tiene su origen en la realización de una hipótesis prevista en la ley.

³² De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 372.

³³ Id.

³⁴ Ibid., Pag. 377.

- b). Obligación de dar en dinero o en especie de carácter definitivo.- Este último concepto implica el no reclamar su devolución.
- c). El presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al sujeto pasivo.- La realización del supuesto previsto en la Ley, es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- d). Su destino es cubrir los gastos públicos.- Es una exigencia de toda contribución.

Podemos precisar que existe independencia entre la obligación del pago del impuesto y la actividad que el Estado desarrollará con el mismo.

Por otra parte el maestro Rodríguez Lobato.- Considera que "el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato"³⁵

Cortés Matías, sostiene que "el impuesto es una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la ley, surgido por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa".³⁶

Derivado de estas dos últimas tesis, señalaremos las características que desde nuestro muy particular punto de vista contienen los impuestos:

- a) Es una obligación legal.- Su origen es la Ley.

³⁵ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 61.

³⁶ Cortés Matías.- Ordenamiento Tributario Español, Cuarta Edición, Edit. Civitas, Madrid, 1985. Pag. 196.

- b) Es una obligación de Derecho Público.- Deriva de una relación jurídica que ampara un interés público.
- c) Es una obligación pecuniaria.- Su aportación es en dinero, pero también puede ser en especie.
- d) El sujeto activo es fijado por la Ley.- Pueden ser la Federación, los Estados o los Municipios.
- e) La obligación surge por la realización del hecho imponible.- El sujeto pasivo realiza el hecho generador previsto en la Ley.

Cabe señalar que nuestra legislación tributaria, no fija con precisión la naturaleza del impuesto, estableciendo un concepto que es común para todos los tributos, como se desprende de lo preceptuado por la fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 2º.

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

Es decir, que no se precisa la naturaleza del impuesto en virtud de que únicamente señala que son impuestos, las contribuciones que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

Se han formulado diversos principios para justificar la existencia de los impuestos, siendo los más aceptados por los tratadistas del Derecho Tributario, los cuatro principios sustentados por Adam Smith, a saber:

- 1) El principio de justicia.**
- 2) El principio de certidumbre.**
- 3) El principio de comodidad.**
- 4) El principio de Economía.**

El contenido de cada uno de estos principios, los obtuvimos de la obra del Lic. Sergio Francisco de la Garza, mismos que a continuación describimos.

1) El principio de Justicia.- "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos" ³⁷

El principio de justicia, se encuentra contenido en nuestra Constitución en la fracción IV del artículo 31, que obliga a los mexicanos a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. Principio que se basa en que todos los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas.

Del cumplimiento o incumplimiento de esta regla, nace la equidad o inequidad en la imposición del impuesto.

Tomando como fuente el principio de justicia, la doctrina ha generado otros 2 principios respecto del Impuesto:

- a) El principio de Generalidad.
- b) El principio de Uniformidad.

³⁷ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 404.

a) El principio de Generalidad.- Sostiene la exigencia de que paguen impuestos todas las personas que se encuentran dentro de las hipótesis generales, contenidas en las leyes fiscales.

En otras palabras, considera que el impuesto debe comprender a todas las personas que se ubiquen en el supuesto previsto por la Ley, como hecho generador del crédito fiscal.

b) El principio de Uniformidad.- Busca la igualdad de los contribuyentes ante el impuesto, basados en la capacidad contributiva como elemento objetivo, así como el reporte equitativo de los impuestos, estableciendo el monto del gravamen de acuerdo con la fuente de ingresos como elemento subjetivo.

Por lo tanto, podemos precisar que todos están obligados a contribuir para cubrir el gasto público, de acuerdo con su capacidad contributiva.

Luego entonces, este principio se resume en que la Ley de trato igual a los contribuyentes iguales y desigual o a los desiguales, o sea, a mayor riqueza mayor aportación.

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

importancia tal que yo creo y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre".³⁸

Este principio se fundamenta en que todos los impuestos deben fijar con precisión sus elementos esenciales, objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.

Para mayor comprensión indica que las normas tributarias deben ser claras y precisas, señalando el sujeto, objeto, u otra, la manera de determinar la base del impuesto, así como la forma y fecha de pago.

3) Principio de Comodidad.- "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlos. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término, el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta".³⁹

Este principio tiene su origen en que todo impuesto debe recaudarse en la época

³⁸ Ibid., Pag. 405.

³⁹ Id.

y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente, por lo tanto, se deben establecer fechas o períodos que en atención al origen del gravamen sea más propicio para que el contribuyente realice el pago.

En síntesis que el impuesto se cobre y se recaude cuando resulte más cómodo al contribuyente.

4) Principio de Economía.- "Los impuestos, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

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

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

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

CUARTA: Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlos a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias".⁴⁰

En lo esencial, este principio señala que la recaudación del impuesto no debe ser onerosa, es decir que el costo de la recaudación del impuesto debe ser mínimo.

⁴⁰ Ibid., Pag. 406.

Así mismo el Lic. de la Garza, enlista cuatro principios que según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deben seguir los impuestos:

- "a).- Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes.
- b).- El impuesto debe ser justo, es decir equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.
- c).- Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio.
- d).- Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto, o sea aumentado éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación." ⁴¹

Principios que consideramos no requieren comentario alguno, en razón de ser claros y un contenido similar a los sustentados por Adam Smith haciendo eco de que el conocimiento y manejo de los principios de los impuestos, sirven de instrumento para el logro de los fines del Estado, el tratadista Fritz Neumark, citado por el Lic. Delgadillo Gutiérrez en el texto Principios del Derecho Tributario, señala que para lograr los objetivos de justicia, economía y eficacia operativa de los tributos, se deben considerar tres principios:

- a) El principio Político-Social.
 - b) El principio Político-Económico.
 - c) Principio Técnico Tributario.
- a). El principio Político-Social.- Establece que se debe distribuir el gravamen de tal manera que la carga contributiva sea lo más equilibrada posible.

⁴¹ Ibid., Pag. 407-408

- b). El principio Político-Económico.- Permite la libre competencia y por consiguiente el desarrollo de los diferentes sectores de la economía.
- c). El principio Técnico-Tributario.- Considera que las normas tributarias deben ser claras y precisas para facilitar su aplicación.

En los impuestos, también se consideran los principios constitucionales que se encuentran consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna a los cuales nos vamos a referir en forma muy general, atendiendo al hecho de que ya fueran motivo de análisis en otro tema.

- a). Principio de legalidad.- Sostiene que el impuesto debe encontrarse establecido en una ley.
- b). Principio de proporcionalidad.- Indica que el gravamen debe establecerse de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes.
- c). Principio de equidad.- Considera que el impuesto debe aplicarse a todos los sujetos pasivos que se encuentran en el mismo supuesto tributario.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos presentan distintos elementos, que permiten clasificarlos desde diferentes puntos de vista atendiendo a sus características y dada su diversidad enunciaremos solo algunos de los que consideramos más relevantes:

Impuestos Directos e Indirectos.

1). Los impuestos directos, son los que recaen sobre la riqueza del sujeto pasivo y se dividen en:

- a) Impuestos personales.- Que son los que gravan la totalidad de la riqueza del sujeto pasivo (I.S.R. personas físicas).

b) Los impuestos reales.- Se establecen sobre las cosas objeto del gravamen, sin importar quienes sean los propietarios y que son los sujetos del impuesto. (Impuesto predial).

En relación con esta clasificación, según Sainz de Bujanda, cuya postura es aceptada por Cortés Matías, "es impuesto real aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria y el impuesto personal, por el contrario, tiene como fundamento un presupuesto objetivo que no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada".⁴²

Por su parte el Lic. de la Garza, en relación con este tipo de impuestos, hace referencia a las definiciones de Dino Jarach, quien señala:

Impuestos reales.- Son "aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva".⁴³

Impuestos personales.- "en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación a las cargas de familia."⁴⁴

De las definiciones antes descritas, podemos establecer que en los impuestos personales se toma en consideración la situación del contribuyente midiendo más adecuadamente su capacidad contributiva, en relación a la totalidad de su riqueza, es decir, que se establecen en atención a la riqueza de la persona que pagará el tributo.

⁴² Cortés Matías, Ob. Cit., Pag.192

⁴³ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 389

⁴⁴ Ibid., Pag. 389-390

En los impuestos reales, se grava únicamente parte de la riqueza del contribuyente en otras palabras, se establece sobre los bienes o cosas que gravan.

2) Los impuestos indirectos.- Son en los que la norma permite al sujeto pasivo obtener de otra persona que no forma parte de la relación tributaria el reembolso del impuesto pagado, mismo que se origina de un hecho aislado y se divide en:

a) Impuestos sobre actos.- Que se generan de las operaciones que son parte del proceso económico (importación, exportación).

b) Impuestos sobre el consumo.- Se aplican al efectuarse la última etapa del proceso económico. (Traslado del I.V.A. al consumidor).

Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

a) Los impuestos generales, también conocidos como sintéticos, se aplican sobre la totalidad de los elementos, que componen el capital recibido durante un periodo determinado.

b) En los impuestos especiales o analíticos, su pago se establece sobre un determinado elemento de capital, es decir que grava una actividad realizada en forma aislada.

Impuestos Periódicos e Impuestos Instantáneos.

a) Los impuestos periódicos, son aquellos en los que el hecho generador se repite en el tiempo (pagos provisionales).

b) En los impuestos instantáneos, el hecho generador se presenta en un acto aislado.

Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos.

a) En los impuestos objetivos, únicamente se señala el objeto respecto del cual se pagará el impuesto, sin establecer quien tiene la obligación del pago.

b) En los impuesto subjetivos, se establece con precisión quien es el sujeto obligado al pago.

Clasificación según los sujetos del impuesto.

En el impuesto, una vez que se realiza el supuesto previsto en la Ley, nace la obligación fiscal, y por lo tanto, aparece el sujeto activo y el pasivo de la obligación.

a) El sujeto activo, siempre es el Estado, y los impuestos pueden ser, Federales, Estatales o Municipales.

b) El sujeto pasivo.

El Lic. Rodríguez Lobato, define al sujeto pasivo como "la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la Ley está obligada al pago de una prestación tributaria."⁴⁵

Por lo tanto, podemos señalar que son sujetos pasivos, las personas físicas o morales.

El sujeto pasivo, puede estar debidamente determinado, o se determina de acuerdo con la vinculación económica que se tenga con el bien objeto del impuesto.

Efectos de los impuestos.

Algunos tratadistas, establecen la repercusión de los impuestos vista desde diferentes fases:

1) La Repercusión.-

Es la autorización de la Ley para trasladar la carga impositiva de una persona a otra.

⁴⁵ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 64

Este supuesto se realiza en tres etapas:

- a) La percusión.- Es el efecto que produce el impuesto en el sujeto pasivo de la obligación.
- b) La traslación.- Se presenta cuando el sujeto pasivo señalado por la Ley, traslada a otro la obligación del pago.
- c) La incidencia.- Surge cuando el último sujeto que sufrió la traslación, no puede seguir trasladando la obligación de pago.

2) La Difusión.

Es la distribución de la carga del impuesto entre diferentes personas, en la que el sujeto que realmente paga el impuesto, sufre una disminución de su capital y por consiguiente en su capacidad de compra.

3) La utilización del desgravamiento.

Cuando se establece una disminución en el monto de los impuestos, origina una mayor capacidad económica del sujeto pasivo, quien puede encausarla a la obtención de satisfactores, ocasionando el aumento en la producción de los mismos.

4) La evasión fiscal. Se presenta cuando el contribuyente omite el pago del impuesto a través de conductas ilícitas, violatorias de la Ley (contrabando).

5) La elusión fiscal.- Consiste en aprovechar las deficiencias de la norma tributaria, para obtener un beneficio económico, evitando el nacimiento de la obligación.

En materia de impuestos, la Ley de Ingresos de la Federación para 1997, establece en su artículo 1º, que la Federación percibirá ingresos por los siguientes conceptos:

I.- Impuestos:

- 1.- Impuesto sobre la renta.
- 2.- Impuesto al activo.
- 3.- Impuesto al valor agregado.
- 4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- 5.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 6.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 7.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
- 8.- Impuestos a los rendimientos petroleros.
- 9.- Impuestos al comercio exterior.
 - A.- A la importación.
 - B.- A la exportación.
- 10.- Accesorios.

A continuación señalaremos de una forma muy concreta, los sujetos obligados al pago y el objeto de cada uno de los impuestos, antes señalados, de acuerdo con la Ley respectiva.

1.- Impuesto sobre la Renta.

Están obligados al pago de este impuesto, las personas físicas y las morales en los siguientes casos:

- I.- Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
- III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un

establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos.

2.- Impuesto al activo.

Se encuentran obligados al pago del impuesto las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales residentes en México, por los activos que tengan cualquiera que sea su ubicación.

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligados al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

Las personas distintas a las señaladas anteriormente que otorguen el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los citados en los párrafos que anteceden, están obligados al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

Así mismo, están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

3.- Impuesto al Valor Agregado.

Los obligados al pago de este impuesto, son las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenación de bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.

El pago de este impuesto deben realizarlo las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación en territorio nacional o en su caso, la importación de los siguientes bienes:

- a) Alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general.
- b) Cerveza y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L.
- c) Bebidas alcohólicas.
- d) Aguardiente y bebidas alcohólicas.
- e) Tabacos labrados (cigarros).
- f) Gasolina nova y magna sin.
- g) Diesel.
- h) Gas natural para combustión automotriz.

II.- En la prestación de los siguientes servicios:

- a) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en la fracción I.

III.- En la exportación definitiva en los términos de la legislación aduanera de los bienes a que se refiere la fracción I.

5.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Deben efectuar el pago de este impuesto, las personas físicas y las morales tenedoras o usuarias de los vehículos.

Se presume que el propietario es el tenedor o usuario del vehículo

6.- Impuesto sobre automóviles nuevos.

Se encuentran obligados al pago, las personas físicas y las morales que realicen los siguiente actos:

- I.- Enajenen automóviles nuevos de producción nacional.

Se entiende por automóvil nuevo, el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante o por el consumidor.

II.- Importen en definitiva al país automóviles.

Son los automóviles que corresponden al año modelo en que se efectúe la importación o a los 10 años modelos, inmediatos anteriores.

7.- Impuestos sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

Dentro de este rubro, se encuadran los impuestos regulados por la Ley del Impuesto por la prestación de Servicios Telefónicos, en la que se establece que serán sujetos de este impuesto, los concesionarios de los servicios telefónicos, que estarán obligados al pago del referido impuesto.

8.- Impuestos a los rendimientos petroleros.

Están obligados al pago Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios.

9.- Impuestos al Comercio Exterior.

En esta materia se causan los siguientes impuestos:

- a) Los impuestos generales de Importación.
- b) Los impuestos generales de Exportación.

El pago de los impuestos, estará a cargo de las personas físicas o morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

DEFINICION

La fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación establece que Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas

que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Así mismo el citado ordenamiento puntualiza que cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones tendrán la naturaleza de aportaciones de Seguridad Social.

CARACTERISTICAS DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Dentro de las características que deben contener las Aportaciones de Seguridad Social, encontramos las siguientes:

- 1).- Son prestaciones obligatorias.- No están sujetas a la voluntad del obligado ni al acuerdo de voluntades.
- 2).- Se trata de una figura distinta de los Impuestos, Derechos y Contribuciones de Mejoras.
- 3).- Las aportaciones son a favor de organismos públicos descentralizados.
- 4).- Se trata de obligaciones constitucionales en materia laboral.

A este respecto la Ley de Ingresos de la Federación para 1997, precisa que son aportaciones de seguridad social:

- 1.- Las aportaciones y abonos retenidos a los trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- 2.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- 3.- Cuotas para el Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones.
- 4.- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados Trabajadores.
- 5.- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

En México, se han establecido en Ley, aportaciones pecuniarias con carácter obligatorio, a favor de organismo públicos descentralizados, en las que el Estado puede hacer efectivo su pago a través del procedimiento económico-coactivo, que regula el Código Fiscal de la Federación y que se aplica en el cobro de los tributos, tal es el caso de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Diversas corrientes doctrinarias sostienen, que en razón de que el Estado no es el acreedor de la referidas aportaciones, origina que no se puedan considerar dentro de la categoría de los tributos, denominándolos como exacciones parafiscales.

Sobre este particular, el Lic. Rodríguez Lobato define a las exacciones parafiscales como "las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos".⁴⁶

Dentro de las aportaciones de Seguridad Social que enlista la ley de ingresos de la Federación, podemos considerar que destacan las cuotas obrero-patronales que se enteran al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, mismas que constituyen aportes económicos a cargo de los patrones, que se deben realizar para que el Estado cumpla con la obligación de otorgar bienestar social y vivienda a la clase trabajadora, que se encuentra consagrada en el artículo 123 de nuestra Carta Magna.

⁴⁶ Ibid., Pag. 93.

En razón de que las aportaciones enunciadas en el párrafo que antecede, las deben realizar los patrones, es lo que origina que en la definición contenida en la fracción II del artículo 2º del Código Tributario, se haga referencia a las personas que son sustituidas por el Estado.

En este orden de ideas, es conveniente señalar que si las exacciones parafiscales son los pagos establecidos por el Estado a favor de organismos públicos descentralizados que pueden hacerse efectivos a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución sólo las cuotas que se enteran al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, contienen estas características.

A este respecto, la ley del Seguro Social establece:

Que la organización y administración del Seguro Social, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo.

Los patrones están obligados a determinar las cuotas obrero-patronales a su cargo y enterar su importe al citado Instituto.

El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene entre otras facultades la de determinar los créditos a su favor, así como establecer las bases para la liquidación de cuotas, recargos y accesorios, fijarlos en cantidad líquida cobrarlos y recaudarlos.

El pago de las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, tiene el carácter de fiscal.

El procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubieran sido cubiertas oportunamente al Instituto, se aplicará a través de las oficinas para cobros del Seguro Social.

Por otra parte, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores señala:

Que el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, es un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, que tiene el carácter de organismo fiscal autónomo.

El instituto podrá determinar en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular sus recargos, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago.

El cobro de las aportaciones patronales y los descuentos omitidos y la aplicación del Procedimiento Económico Coactivo se realizará por el Instituto o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anteriormente expuesto, podemos precisar que las aportaciones de seguridad social antes descritas, no derivan de una relación jurídico-tributaria, se trata de obligaciones constitucionales en materia laboral, que se encuentran reguladas por el Código Fiscal de la Federación a fin de facilitar su cobro.

CARACTERISTICAS DE LAS EXACCIONES PARAFISCALES.

- A) Son prestaciones en dinero.
- B) Se les da el carácter de crédito fiscal, a fin de que puedan ser recaudadas a través del Procedimiento Económico-Coactivo.
- C) Su fundamento constitucional es distinto al de los tributos.

D) El sujeto activo es un organismo descentralizado, con personalidad y patrimonio propio.

E) No se destinan a satisfacer gastos públicos.

Luego entonces, cabe señalar que tanto las cuotas que se enteran al Instituto Mexicano del Seguro Social así como las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, tienen el carácter de contribuciones parafiscales, toda vez que son obligaciones de Derecho Público a favor de un organismo descentralizado, que tienen la naturaleza de fiscal únicamente para efectos de cobro.

CUOTAS DEL SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO A CARGO DE LOS PATRONES.

En relación con este tema, podemos señalar lo siguiente:

El sistema de Ahorro para el Retiro, lo podemos definir como el conjunto de disposiciones legales que obliga a los patrones a realizar depósitos de dinero en cuentas bancarias individualizadas para el retiro y para la vivienda, constituidas en favor de cada uno de los trabajadores a su servicio.

El objeto central de regulación del sistema de ahorro para el retiro, lo constituye el ahorro.

La finalidad social del sistema de ahorro para el retiro, la encontramos en el ahorro que se va formando a lo largo de la vida laborar de los trabajadores y que se debe hacer efectivo en el momento del retiro.

El Sistema de Ahorro para el Retiro, se encuentra constituido por 3 Fondos:

- a) El del Seguro de retiro en el régimen del Seguro Social
- b) El Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores.
- c) Los Fondos del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO SON:

- 1) Las aportaciones que hacen los patrones se constituyen en depósitos bancarios en cuentas abiertas a nombre de cada uno de sus trabajadores.
- 2) Los trabajadores tienen derechos directos tanto sobre los depósitos como sobre los intereses que se generen.
- 3) En tanto no se cumpla con los plazos y condiciones para su entrega, los depósitos deben ser efectuados en la cuenta que el Banco de México le lleve al organismo de Seguridad Social de que se trate, a fin de ser invertidos en créditos a cargo del Gobierno Federal.

Derivado de lo anterior se puede precisar que la finalidad del Sistema de Ahorro para el Retiro, además de constituir una prestación social a favor de los trabajadores, viene a ser un regulador de orden financiero y económico.

CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO.

En relación con este rubro, son los trabajadores los que deben efectuar las aportaciones del 8% respecto del sueldo básico, estando obligadas las entidades y organismos en los que presten sus servicios el empleado, a efectuar los descuentos correspondientes.

CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS A CARGO DE LOS MILITARES.

A este respecto sólo los generales, jefes y oficiales efectúan aportaciones del 5% de sus ingresos, las correspondientes al personal de tropa los realiza el Estado.

Son obligaciones de Derecho Público que se encuentran establecidas en la Ley y determinadas en forma unilateral a favor del Banco Nacional del Ejército y la Armada.

Se hace necesario señalar que ni la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, ni la Ley de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas, establecen que su cobro pueda realizar a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Por último, el artículo 12 de la Ley de Ingresos de la Federación, dispone que no se concentrarán a la Tesorería de la Federación los ingresos provenientes de las aportaciones de seguridad social, destinadas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto de Seguridad y Servicio Sociales de los Trabajadores del Estado y al Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, las que podrán ser recaudadas por las oficinas de los propios institutos y por las Instituciones de Crédito que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

A este tipo de contribuciones se les conoce también con el nombre de contribución especial.

La contribución de mejoras, es el único tipo de contribución especial que contiene y define nuestra legislación tributaria y que se paga por el beneficio que obtiene un determinado sector de la población, derivado de la realización de una obra o servicio público.

DEFINICION

Para el Lic. Sergio Francisco de la Garza, la contribución de Mejoras "Es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, legalmente económica" ⁴⁷

⁴⁷ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 344.

A este respecto, Arrijo Vizcaino señala que son "las prestaciones que el Estado Obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidas por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate." ⁴⁸

Para el Lic. Rodríguez Lobato, "es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de la misma actividad." ⁴⁹

Derivado del contenido de estas definiciones, podemos establecer que una de las peculiaridades de la contribución de mejoras, la encontramos en el pago que deben efectuar los propietarios de los inmuebles que se benefician con la realización de la obra o servicios públicos, cuya recaudación debe destinarse a cubrir los gastos realizados por el Estado para desarrollar esta actividad.

Razón por la cual consideramos que la finalidad que se busca con la imposición de esta contribución, es que efectúen el pago los sujetos pasivos que reciban un beneficio con la realización de una obra o un servicio público.

CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

a) Es una prestación.- Toda vez que procede de una decisión unilateral del Estado, quien determina el tipo y costo de la obra.

⁴⁸ Arrijo Vizcaino Adolfo, Ob. Cit., Pag. 351.

⁴⁹ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 84.

b) Nace como resultado de la prestación de un servicio público general e indivisible.- Se encuentran obligados al pago los propietarios de los predios de la zona beneficiada.

c) El monto de la contribución la determina el Estado.- Se debe establecer en atención al costo de la obra.

d) La recaudación se encuentra vinculada a una obra determinada y los ingresos no deben exceder del costo de la misma.

SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA DE LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

El sujeto activo es el Estado a través de la dependencias o entidades de la Administración Pública Federal.

El sujeto pasivo debe de reunir dos requisitos esenciales:

- 1) Ser propietario de un inmueble.
- 2) Que el bien se encuentre dentro de la zona beneficiada con la realización de la obra.

Existen 2 corrientes doctrinarias que pretenden justificar el cobro de la contribución de mejoras a saber:

- a) La Teoría del Incremento no Ganado.
- b) La Teoría de la Recuperación del Costo.

a) La Teoría del Incremento no Ganado, considera a la Contribución de Mejoras como una figura jurídico-tributaria, dirigida a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta en la zona en donde se ubican dichos inmuebles.

b) La Teoría de la Recuperación del Costo.- Justifica que se grave fiscalmente a quienes se enriquecen especulando a costa de los servicios y obras que se realizan, convirtiendo a las Contribuciones de Mejoras en un instrumento al servicio del Estado, para lograr la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los contribuyentes.

Derivado del análisis de las dos Teorías antes descritas, podemos considerar que nuestra legislación tributaria acepta la Teoría de la Recuperación del Costo, un ejemplo claro, lo encontramos en la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, misma que entre otros aspectos señala:

Que las obras públicas a las que hace referencia, son las que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas.

Los sujetos obligados al pago son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa con la construcción de las obras de infraestructura hidráulica, cuando las utilizan para descargar o distribuir aguas nacionales.

La base de la contribución será el valor recuperable de la obra pública, misma que se integra de la siguiente manera:

1).- Con las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la obra.

2).- Al valor que se obtenga de la obra, se le disminuirá:

- a) El monto de los subsidios que le fueron destinados.
- b) El monto de las donaciones, cooperaciones o aportaciones voluntarias.
- c) Las recuperaciones por la enajenación de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieran sido utilizados en la obra.

d) Las amortizaciones del capital con el que se financiaron las obras efectuadas con anterioridad a la publicación del valor recuperable.

3) Con las erogaciones actualizadas, realizadas con anterioridad a la fecha en que se publique el valor recuperable de la obra y se ponga total o parcialmente en servicio.

También deberán actualizarse las disminuciones citadas en el punto 2.

El valor recuperable así como las características de la obra, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación, antes de que se inicie el cobro de la contribución de mejoras, siendo responsabilidad de la Comisión Nacional del Agua.

La tasa general que deberán cubrir los sujetos pasivos beneficiados será del 90% del valor recuperable.

Los ingresos que se perciban se destinarán a la construcción, reparación, ampliación, terminación o modernización de las obras públicas federales de infraestructura hidráulica.

Cabe señalar que la fracción III del artículo 2º del Código Tributario, define a este tipo de ingreso de la siguiente manera:

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

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

a) Su cobro debe encontrarse fundado en la Ley.- Es una obligación ex-lege, toda vez que consagra el principio de legalidad que debe contener toda contribución,

en razón de que debe ser decretada por el Congreso de la Unión a través de una Ley.

b) Su monto debe ser proporcional y equitativo.- Sólo se debe cobrar a los sujetos pasivos la parte que les corresponda en relación con el beneficio obtenido, tomando en consideración que el Estado debe aportar una parte del costo de la obra o servicio prestado.

c) El cobro debe ser general y su pago obligatorio.- Se consideran los principios de Generalidad y Obligatoriedad consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, en razón de que todos los sujetos pasivos beneficiados, están obligados al pago sin excepción alguna, en los términos que establezca la Ley respectiva.

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El nacimiento de la Obligación Tributaria, se presenta cuando se realiza la obra o servicio público de interés general que beneficia a un determinado sector de la población.

Las obras o servicios que constituyen el hecho generador de la obligación tributaria, se llevan a cabo por decisión unilateral del Estado, sin tomar en cuenta la voluntad del sujeto pasivo, toda vez que es la autoridad administrativa la que decide respecto de las obras a realizar en uso de la facultad discrecional del Estado.

Se debe exigir el pago de la Contribución de Mejoras, cuando se realicen obras de interés general, que beneficien a un determinado grupo de personas siempre y cuando el costo de la obra no pueda recuperarse con la explotación de la misma.

Es decir, que por lo que respecta a aquellas obras en las que el Estado, puede recuperar el costo a través de la explotación de las mismas, no se recomienda que el Estado exija el pago de esta prestación.

LOS DERECHOS

Los derechos son considerados como el segundo de los ingresos en importancia para el Estado.

Es una fuente de ingresos de gran trascendencia, ya que a través de la recaudación que realiza el Estado por este concepto, se restituyen las erogaciones efectuadas en la prestación del Servicio.

Es conveniente señalar que en otros países, a este tipo de ingreso del Estado, se la conoce con el nombre de tasa.

DEFINICION.

Para Rodríguez Lobato, "Los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinados al sostenimiento de esos servicios" ⁵⁰

Por su parte Arrijo Vizcaino, señala "Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible." ⁵¹

⁵⁰ Ibid., Pag. 77.

⁵¹ Arrijo Vizcaino Adolfo, Ob. Cit., Pag. 334.

Margáin Manautou establece que los derechos "deben definirse como la prestación señalada por la Ley y exigida por la Administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio"⁵²

Derivado del contenido de las definiciones antes descritas, podemos identificar los siguientes elementos de los Derechos:

- a) Son una contraprestación.- En razón de que el sujeto pasivo a cambio de una aportación pecuniaria, recibe del Estado un servicio que lo beneficia en forma individual, presentándose por ende, el otorgamiento de prestaciones recíprocas.
- b) Se encuentran establecidos en Ley.- Su imposición debe encontrarse consignada en una ley, que haya sido aprobada y sancionada por el poder legislativo.
- c) Su pago es obligatorio.- Es una característica común de los tributos, originada por la realización del supuesto previsto en la Ley, como un hecho generador de la obligación.
- d) El destino de la recaudación.- Se debe emplear en sufragar el costo de los servicios que se prestan.

La fracción IV del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, define a los derechos de la siguiente forma:

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

⁵² Margáin Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Mexicano, Décima Segunda Edición, Edit. Porrúa, México, 1996. Pag. 117.

derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

EL SERVICIO PUBLICO

A fin de facilitar la comprensión de este tema, es conveniente precisar que es un servicio público, mismo que se define como una actividad que el Estado lleva a cabo para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

Los servicios públicos se clasifican en:

- a) Servicios públicos generales indivisibles.- En los que la ley o la autoridad respectiva no tienen instalado un sistema que permita identificar a cada uno de los sujetos pasivos que se benefician con los servicios, originando que cualquier persona pueda hacer uso de ellos, en cualquier momento sin distinción alguna.
- b) Servicios públicos particulares divisibles.- Se caracterizan porque la ley y la autoridad correspondiente tienen instalados mecanismos definidos que permiten identificar al beneficiario del servicio.

La expresión de "particulares y divisibles", se aplica a los servicios públicos en los que el Estado en todo momento puede identificar al beneficiario del servicio que se presta.

En los derechos, el hecho generador estriba en que el servicio siempre se presta a petición del usuario.

El nacimiento de la obligación tributaria, se presenta cuando el sujeto pasivo acude a solicitarle al Estado la prestación de un servicio, que lo beneficiara en forma directa.

Los sujetos de la relación tributaria en materia de Derechos son:

- a) El sujeto activo.- Será siempre el Estado.

b) El sujeto pasivo.- Es la persona física o moral beneficiaria del servicio que presta el Estado.

El Estado nunca brinda espontáneamente al sujeto pasivo la prestación de los servicios que lo beneficiaran en forma individual, sino que solo se limita a estar preparado para prestarlos a quien los solicite.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS DERECHOS

1) Principio de Generalidad.- Los derechos deben de ser pagados por todos los sujetos pasivos que soliciten al Estado la prestación de un servicio público particular divisible. Es decir que su pago se debe hacer efectivo a todos los sujetos pasivos que hayan solicitado y se beneficien con el servicio que presta el Estado.

2) Principio de Obligatoriedad.- Cuando el sujeto pasivo requiere la prestación del servicio, inmediatamente queda obligado al pago de los derechos correspondientes.

3) Principio de Legalidad.- Los derechos deben encontrarse establecidos en una ley, misma que debió haber sido expedida derivada de un proceso legislativo.

4) Principio de Certidumbre.- Se establece en el sentido de que la ley que regule los derechos, debe señalar los elementos constitutivos de la contribución, como son: el hecho generador, el sujeto activo, sujeto pasivo, tarifa o cuota aplicable, base gravable, lugar de pago y en su caso las sanciones aplicables en caso de incumplimiento.

5) Principio de Proporcionalidad.- En materia de derechos se basa en que el importe de las tarifas o cuotas, debe determinarse en proporción al costo del servicio prestado.

6) Principio de Equidad.- Se sustenta en el hecho de que se debe otorgar un tratamiento igual a los sujetos que reciben servicios iguales, es decir, que se deben de cobrar los mismos derechos a quienes reciben iguales servicios.

A este respecto, el Lic. Rodríguez Lobato, transcribe una resolución dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 8 de mayo de 1979, en el amparo en revisión 2019/78, en la que se establece:

"Es verdad que el tipo de contribuciones que tanto la doctrina jurídica, como en la legislación se conocen como derechos, se causan en razón de un servicio público que presta el Estado; sin embargo, el monto de su cobro lo establece el propio estado; con las únicas limitaciones comunes a todo tributo y que se reducen a tres, que se establezca en una ley; que lo recaudado se destine a sufragar los gastos públicos, y que se respete el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República".⁵³

De lo antes expuesto, se desprenden diversas características de los derechos a saber:

- a). Derivan de un acto de voluntad del sujeto pasivo, que solicita al Estado la prestación de un servicio que lo va a beneficiar de manera directa, generando una relación bilateral.
- b). Constituyen una contraprestación u obligación recíproca.
- c). El importe de los derechos se establece en base al costo del servicio público particular divisible que se preste.

⁵³ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 79.

d). Su cobro deriva de un acto de voluntad del sujeto pasivo, que se beneficiará de manera directa con la prestación del servicio.

e). El monto de la recaudación, se destinará a cubrir el costo de los servicios que presta el Estado.

Algunos tratadistas consideran que existen servicios públicos por los cuales no es recomendable que el Estado exija el pago de derechos, manejando dos supuestos:

- 1) En los que su cobro resultaría un obstáculo para el logro de los fines que el Estado persigue con la prestación del servicio.- (Ejemplo el Registro Civil).
- 2) Cuando se solicitan los servicios en cumplimiento de una obligación pública. (Ejemplo la credencial para votar).

EL PAGO DE LOS DERECHOS.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley Federal de Derechos. Los derechos se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Señala que también son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Los derechos, deberán estar relacionados con el costo total del servicio, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.

Según Margáin Manautou, "El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente e importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos

no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, debe entonces el usuario soportar el costo del servicio" ⁵⁴

Por otra parte, la citada Ley Federal de Derechos, establece que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismo descentralizados o cualquier otra persona, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar contribuciones o estén exentos de ellas, deberán pagar los derechos que establece esta Ley.

Las personas físicas y las morales efectuarán el pago de los derechos en las oficinas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El pago deberá hacerse, previamente a la prestación de los servicios, salvo en los casos en que expresamente se señale que sea posterior o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria.

Cuando no se compruebe que el pago se ha realizado con anticipación a la prestación del servicio y se trate de derechos que deban pagarse previamente, el servicio no se proporcionará.

Si el pago debe efectuarse con posterioridad a la prestación del servicio, en razón de que éste es continuo o porque así se establezca, se dejará de prestar el servicio si no se efectúa dicho pago.

Si se señala que el pago deberá efectuarse en mensualidades o anualidades, se entenderá que dichos pagos son previos a la prestación del servicio, excepto en los casos en que por la naturaleza del servicio el pago no pueda efectuarse con anterioridad.

⁵⁴ Margáin Manatou Emilio, Ob. Cit., Pag. 109.

Tratándose de mensualidades, el entero del derecho se efectuará a más tardar el día 5 del mes en que se preste el servicio y en el caso de anualidades, el pago se debe realizar en el mes de enero del año a que corresponda el entero.

Un ejemplo de los servicios que presta el Estado, y respecto de los cuales se debe de efectuar el pago de derechos lo tenemos en los Servicios Migratorios, Certificados de Licitud de Título y contenido de publicaciones y revistas, Servicios de Supervisión de Cinematografía y Radio, Expedición de Pasaportes y Documentos de Identidad y Viaje, Derechos sobre minería, etc.

A este respecto ,de la lectura del contenido de la fracción IV del artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1997, se desprende que se encuentran obligados al pago de derechos sobre la extracción de petróleo, derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo, derecho adicional sobre la extracción de petróleo y derecho sobre hidrocarburos, Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, tal y como lo dispone el artículo 4º del citado ordenamiento.

CAPITULO III

EL PAGO COMO FORMA DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL

- a) El Pago**
- b) Pago en Parcialidades**
- c) La Dación**
- d) La compensación.**

EL CRÉDITO FISCAL.

Dada la importancia que reviste el crédito fiscal en el aspecto recaudatorio, así como en el desarrollo del presente tema, toda vez que se presenta como uno de los aspectos esenciales del mismo, consideramos de suma importancia establecer que es un crédito fiscal.

Cabe señalar que tanto el acto de comprobación del hecho imponible, como el de la cuantificación del adeudo, tienen como finalidad establecer el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

A este respecto, el Lic. Sánchez León, enuncia el criterio sustentado por el tratadista Martínez López Luis, quien manifiesta que "para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir un hecho jurídico."⁵⁵

El crédito fiscal nace hasta el momento en que se realizan las acciones tendientes a determinar y liquidar el monto de la obligación tributaria, es decir que el crédito fiscal nace en el momento en que se establece en cantidad líquida el monto de la obligación tributaria.

Existen 3 medios para establecer en cantidad líquida el monto de los créditos fiscales:

a) La declaración .- Se presenta cuando el contribuyente se autodetermina el monto del adeudo.

⁵⁵ Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Octava Edición, Edit. Cárdenas Editores Distribuidor, México, 1991. Pag. 218

b) La liquidación.- Se genera cuando la autoridad competente determina el importe del crédito a cargo del sujeto pasivo, derivado de la revisión realizada a los registros contables o declaraciones presentadas por éste.

c) La Retención.- Se establece en base al importe que un tercero obligado descuenta al contribuyente, para enterarlo posteriormente al fisco.

El artículo 4º del Código Fiscal, establece que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Por otra parte, el artículo 65 del citado ordenamiento, dispone que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

En razón de lo anterior, cabe recordar que generalmente corresponde al sujeto pasivo determinar en cantidad líquida el monto de la obligación tributaria, por lo cual, se puede determinar que cuando la obligación tributaria se establece en cantidad líquida, nace el crédito fiscal, mismo que debe pagarse dentro de los plazos establecidos en las leyes fiscales respectivas.

a). EL PAGO.

Existen diversas maneras de extinguir las obligaciones tributarias, siendo el pago la forma que cumple con la finalidad de la relación tributaria, toda vez que se

satisface la exigencia del Estado.

DEFINICIÓN:

Para el Lic de la Garza, el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la Ley y no del acuerdo de voluntades".⁵⁶

A este respecto, el Lic. Rodríguez Lobato señala que "el pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria"⁵⁷

Derivado de las definiciones antes citadas, podemos establecer que el pago es la forma más adecuada de extinguir una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, quien de esta forma da cumplimiento al mandato Constitucional de contribuir al gasto público.

Para realizar el pago de una obligación tributaria, se requiere que la misma se determine en cantidad líquida.

El pago viene a ser una de las formas de extinción que son aceptadas tanto por las corrientes doctrinarias como por nuestra legislación tributaria.

Dentro de este esquema y considerando el carácter supletorio que en materia tributaria tiene el Derecho común tal y como lo dispone el segundo párrafo el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, haremos referencia al concepto que

⁵⁶ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., Pag. 596

⁵⁷ Rodríguez Lobato Raúl, Ob. Cit., Pag. 167

en relación al pago contempla el Código Civil para el D.F., aplicable en toda la república en asuntos del orden federal.

Cabe aclarar que la supletoriedad únicamente procede cuando las situaciones de hecho que se presenten en materia fiscal no se encuentren o no estén totalmente reguladas por el derecho tributario, deberá recurrirse a las normas del derecho común que regulen tales aspectos.

Así pues, el Código Civil establece que el pago es la entrega de la cantidad debida.

El Lic. Arrijo Vizcaino indica que el pago se debe entender desde dos acepciones, la económica y la jurídica y precisa:

"Cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídico-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica)"⁵⁸

SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO.

Existen dos clases de sujetos que se encuentran obligados al pago, los Deudores Directos y los Deudores Solidarios:

a) Deudores Directos.- Surgen en razón de que el pago debe efectuarlo el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, la persona a quien la ley le impone la obligación de realizarlo.

⁵⁸ Arrijo Vizcaino Adolfo, Ob. Cit., Pag. 518.

b) Deudores Solidarios.- Son los que en los términos de las disposiciones tributarias están obligados al pago de la misma prestación fiscal, figura que se encuentra regulada por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, donde se contemplan una serie de supuestos, que determinan la responsabilidad solidaria, mismos que a continuación se describen:

Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las Leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III.- Los liquidadores y los síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllos que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en

garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriben a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.

Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Para el Fisco Federal carece de interés saber quien realiza el pago, lo que le interesa es que se cumpla con la obligación tributaria.

El pago lo puede realizar el deudor, los representantes del deudor u otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación.

OBJETO DEL PAGO.

El objeto del pago es dar cumplimiento a la prestación en que se fundamenta la obligación tributaria.

Existen 3 principios que rigen el objeto del pago:

- 1). Principio de Identidad.- Sostiene que debe de cumplirse con la prestación que es objeto de la obligación tributaria.
- 2). Principio de Integridad.- Establece que el adeudo no se considera pagado hasta en tanto no se cumpla totalmente con la prestación.
- 3). Principio de Indivisibilidad.- Considera que el pago no puede realizarse en parcialidades, salvo en virtud de convenio expreso o por disposición de Ley.

El Lic. Jiménez G. Antonio señala que "una de las corrientes doctrinarias que más arraigo ha cobrado es aquella que al destacar la naturaleza jurídica del pago lo hace consistir en un acto jurídico, atribuyéndole las siguientes características:

- a) Es un acto debido.- Siempre el pago constituye un imperativo legal una vez que ha surgido la obligación.
- b) Es un acto jurídico.- Es decir, siempre el pago implica un acto volitivo e intencional de extinguir la obligación.
- c) No es un negocio jurídico.- Los efectos del pago jamás constituyen un derivado o consecuencia de la voluntad del sujeto deudor u obligado".⁵⁹

FECHA DE PAGO.

El cumplimiento de la obligación tributaria debe efectuarse dentro del plazo establecido por la Ley.

A este respecto el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece:

Que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Por otra parte, el artículo 21 del citado ordenamiento, señala que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que

⁵⁹ Jiménez González Antonio, Ob. Cit., Pag. 231.

debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período de actualización de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por diez años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización del 20% del cheque devuelto, los gastos de ejecución y las multas por infracciones a las leyes fiscales.

En razón de lo anterior, podemos establecer la existencia de 2 tipos de pago, en relación con la fecha en que se realizan:

- a) Pago Oportuno.- Es cuando el contribuyente entera al fisco el importe de las contribuciones a su cargo, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones legales aplicables.
- b) Pago Extemporáneo.- Se presenta cuando el sujeto pasivo efectúa el pago de las cantidades adeudadas, fuera de los plazos señalados en las disposiciones legales respectivas.

MEDIOS DE PAGO.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Así mismo, establece que se aceptaran como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México.

Sobre este particular, el artículo 8º del Reglamento del citado Código dispone que el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en que el pago se efectúe mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios, sólo podrá hacerse con cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por el mismo.

El cheque mediante el cual se paguen las contribuciones y sus accesorios deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su Tesorería u órgano equivalente y en el caso de aportaciones de seguridad social recaudadas por un organismo descentralizado, a favor del propio organismo.

En relación con el pago de contribuciones mediante cheque, es importante señalar que en el Diario Oficial de la Federación del 21 de marzo de 1997, se publicó la resolución que establece para 1997, Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales (Resolución Miscelánea Fiscal), la cual en la Regla 2.1.8 establece una mecánica distinta respecto del entero de contribuciones mediante cheque, en cuanto a la fecha en que se considera efectuado el pago, disponiendo lo siguiente:

Cuando el pago de contribuciones y sus accesorios se efectúe con cheque, sea certificado, de caja o personal, dicho pago se entenderá realizado en las siguientes fechas:

- I.- El mismo día, cuando el cheque se presente antes de las 13:30 horas, en la Institución de Crédito a cuyo cargo fue librado.
- II.- El día hábil bancario siguiente cuando el cheque se presente después de las 13:30 horas en la Institución de Crédito a cuyo cargo fue librado.
- III.- El día hábil bancario siguiente cuando el cheque se presente antes de las 13:30 horas en una Institución de Crédito distinta a aquélla a cuyo cargo fue librado.

IV.- El segundo día hábil bancario siguiente, cuando el cheque se presente después de las 13:30 horas en una Institución de Crédito distinta a aquélla a cuyo cargo fue librado.

Como se desprende del contenido de esta regla, el pago de contribuciones mediante cheque, se encuentra sujeto a la operación de la banca y al calendario de días y horas hábiles que ella maneja.

Por otra parte, el artículo 21 del Código Tributario, dispone que el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste y se exigirá independientemente a los demás conceptos.

Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la Institución de Crédito, en caso contrario se cobrará el monto del adeudo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El contribuyente podrá comprobar ante la Administración Local de Recaudación correspondiente, por medio de escrito libre acompañado de la documentación que acredite la existencia de fondos, el día en que fue presentado el cheque para el pago de sus contribuciones y que por causas no imputables a él, fue rechazado por la institución de crédito.

A este respecto, es conveniente aclarar que aun y cuando el pago de las contribuciones se realice con un cheque sin fondos, se tendrá por extinguida la

obligación cubierta con el mismo, dando origen al nacimiento de un nuevo crédito fiscal derivado de la citada irregularidad.

APLICACIÓN DEL PAGO.

De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 20 del Código Fiscal, los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I.- Gastos de ejecución.- Que es el reembolso que el contribuyente tiene que hacer al fisco federal de los gastos que se hayan ocasionado con motivo de las diligencias de requerimiento de pago, de embargo y de remate.

II.- Recargos.- Son los intereses que se cobran al contribuyente por no haber cumplido en tiempo con el pago de sus obligaciones fiscales.

En otras palabras, viene a ser el pago del perjuicio económico que el contribuyente ocasionó, al no enterar en tiempo las cantidades que tiene derecho a percibir el Fisco.

III.- Multas.- Son las sanciones económicas que se imponen a los contribuyentes, por haber infringido las disposiciones fiscales.

IV.- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del referido ordenamiento, se refiere al 20% de indemnización sobre cheques no pagados, a la cual se hizo referencia en el punto anterior.

En razón de todo lo antes expuesto, podemos establecer que la extinción de la obligación tributaria se presenta cuando se pagan los créditos fiscales que se generaron.

Así mismo, consideramos que el pago de la obligación tributaria trae como consecuencia su extinción y por consiguiente que el deudor se libere de la obligación correspondiente.

b) PAGO EN PARCIALIDADES

Con el objeto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y fortalecer la recaudación, el fisco federal diseñó el esquema del Pago en Parcialidades.

En la actualidad, en relación con el pago en parcialidades de contribuciones omitidas, nos encontramos ante dos procedimientos para realizar esta forma de pago, mismos que tienen su origen en lo dispuesto por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación:

- I.- A través de autorización emitida por la autoridad fiscal competente.
- II.- Por acogerse a la resolución que establece para 1997, Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los relacionados con el Comercio Exterior (Resolución Miscelánea Fiscal para 1997).

I.- AUTORIZACION EMITIDA POR AUTORIDAD COMPETENTE.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que deseen efectuar el pago de las contribuciones y accesorios omitidos en parcialidades, deberán solicitar autorización a las autoridades fiscales.

Para la presentación de la referida solicitud, deberá utilizarse la forma oficial 44 denominada "Aviso de opción o solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades", publicada en el Diario Oficial del 7 de febrero de 1997, mismo que se presentará por duplicado en los módulos de atención fiscal o módulos de recepción de trámites fiscal, de la Administración Local de Recaudación o ante la Administración Especial de Recaudación, en atención al tipo de contribuyente de que se trate, dentro de los quince días siguientes a aquel en que se efectuó el pago de la primera parcialidad.

El plazo máximo para que los contribuyentes cubran sus adeudos, será de 48 meses.

IMPROCEDENCIA DE LA AUTORIZACION.

No procederá la autorización, cuando se trate de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto cuando se cumplan con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general o en los casos de aportaciones de seguridad social.

Tampoco procederá la autorización cuando se trate de contribuciones que se adeuden con motivo de importación o exportación, no obstante que correspondan a contribuciones pagaderas en los tres meses anteriores al mes en que se solicite la autorización.

ANEXOS QUE SE DEBEN ACOMPAÑAR A LA SOLICITUD.

- Copia de la declaración provisional o del ejercicio de las contribuciones que solicita pagar en parcialidades.
- Constancia del pago de la primera parcialidad.
- Estimación del movimiento de efectivo en caja y bancos correspondiente al plazo por el que solicita el pago en parcialidades.

Si garantiza el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa se anexará relación de bienes que contenga los datos de identificación de los mismos.

En el referido formulario se deberán proporcionar los siguientes datos:

- Autoridad competente.
- Indicar que se trata de una solicitud de autorización.
- Circunscripción Regional Hacendaria (C.R.H.).
- Registro Federal de Contribuyente.

- Fecha del pago de la primera parcialidad.
- Nombre y Domicilio del contribuyente.
- Señalar de donde proviene el adeudo (Declaración o Crédito Fiscal) en el segundo caso se anotará el número de control.
- Anotar el número de parcialidades elegidas (Máximo 48 mensualidades)
- Forma de pago (mensual, bimestral, trimestral, semestral, anual y otro).
- Concepto del adeudo (I.S.R, I.A., I.V.A y otro), señalando la clave correspondiente al tipo de contribución, período, importe histórico y su actualización.
- Accesorios (gastos de ejecución, recargos y multas) indicando la clave respectiva, importe histórico y actualización en el caso de las multas.

INTEGRACION DEL MONTO DE LA PARCIALIDAD.

A este respecto, cabe aclarar que de acuerdo a las modificaciones que se realizaron a la fracción I del artículo 66 del Código Fiscal, que entraron en vigor a partir del 1º de abril de 1997, se establece un nuevo procedimiento para determinar el monto de las parcialidades, mismo que a continuación se indica:

La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de la autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

El saldo del adeudo inicial se integra por la suma de los siguientes conceptos:

- a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se conceda la autorización.
- b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se conceda la autorización.
- c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.

El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial a que se

refiere el párrafo que antecede. El saldo que resulte se expresará en unidades de inversión vigentes al momento de la autorización de pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en Unidades de Inversión a que se refiere el párrafo anterior y el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que se solicite la autorización y a los dos meses anteriores, debiendo calcularse para el número de parcialidades restantes, montos idénticos denominados en Unidades de Inversión, que a valor presente, descontados al promedio de las tasas de recargos antes mencionado, sumen el saldo inicial menos la primera parcialidad.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá en los formatos de pago que se entregarán al contribuyente en forma semestral, los montos a pagar mensualmente en Unidades de Inversión. Al momento del pago, los montos en Unidades de Inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para estos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago.

EL PAGO DE LA PARCIALIDAD FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

BENEFICIOS POR PAGO OPORTUNO.

Cuando el contribuyente cubra, en tiempo y monto, las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos que se hubiera establecido para el crédito, se

reducirá en un 10% para efectos de calcular las parcialidades restantes. El contribuyente perderá este beneficio si posteriormente incumple, en tiempo o en monto, el pago de alguna de las parcialidades restantes.

Cuando se cubran, en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, se recibirá una bonificación del 5% calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última de ellas, siempre que el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior a veinticuatro.

Estos beneficios, no se aplicarán cuando se trate de adeudos que las autoridades hayan determinado mediante resolución que hubiera sido notifica al contribuyente.

DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, exigirán que se garantice el interés fiscal.

El crédito fiscal se deberá garantizar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud, en algunas de las formas que a continuación se indican:

- 1.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- 2.- Prenda o hipoteca.
- 3.- Fianza otorgada por institución autorizada.
- 4.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- 5.- Embargo en la vía administrativa.

6.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que demuestre la imposibilidad de garantizar en cualquiera de las formas antes descritas.

MONTO DE LA GARANTIA.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

No obstante lo anterior, la fracción II del artículo 66 del Código Fiscal establece la excepción a la disposición citada en el párrafo que antecede al señalar:

En caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente, para cubrir el crédito fiscal.

Cuando las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan.

REVOCAION DE LA AUTORIZACION.

Quedará revocada la autorización para pagar en parcialidades cuando se presente alguno de los siguientes supuestos:

- a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplie la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas.

En tanto se resuelve la solicitud cuando el contribuyente deje de pagar o pague después del vencimiento de cada parcialidad u omite garantizar el interés fiscal dentro del plazo establecido, se considerará por ese sólo hecho que el contribuyente se ha desistido de la solicitud.

CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A SOLICITAR AUTORIZACION

Con fundamento en lo dispuesto por la Regla 2.13 de la Resolución que establece para 1997, Reglas de Carácter General Aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, (Resolución Miscelánea Fiscal 1997) publicada en el Diario Oficial de la Federación del 21 de marzo del mismo año, se encuentran obligados a solicitar autorización para pagar en parcialidades, los siguientes contribuyentes:

- a). Las sociedades controladoras y controladas a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b). Las Instituciones de Crédito, de seguros y de fianzas, las sociedades financieras de objeto limitado, las organizaciones auxiliares del crédito, las casas de bolsa y las casas de cambio.
- c). Los organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria sujetos a control presupuestal.
- d). Los que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:
 - Quienes en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos superiores a \$6'068,400.00 (Seis millones, sesenta y ocho mil, cuatrocientos pesos).
 - Que el valor de sus activos en el ejercicio determinado conforme a la ley del impuesto al activo, exceda de \$11'985,090.00 (Once millones, novecientos ochenta y cinco mil, noventa pesos).

- Que el número de trabajadores que les presten mensualmente servicios personales subordinados sea superior a 170.

II.- POR ACOGERSE A LA RESOLUCIÓN QUE ESTABLECE PARA 1997, REGLAS DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LOS IMPUESTOS Y DERECHOS FEDERALES, EXCEPTO A LOS RELACIONADOS CON EL COMERCIO EXTERIOR (RESOLUCION MISCELÁNEA FISCAL).

En las reglas de carácter general aplicables a los Impuestos y Derechos Federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior publicados en el Diario Oficial de la Federación del 21 de marzo de 1997, en materia de pago en parcialidades se establece que los contribuyentes podrán optar por pagar los adeudos a su cargo hasta en 48 parcialidades mensuales y sucesivas sin necesidad de autorización previa, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- 1.- Se trate del adeudo de contribuciones del Impuesto sobre la Renta y de Impuesto al Activo, que debieron pagarse con anterioridad al 1° de enero de 1997.
- 2.- Que no se trate de contribuyentes obligados a solicitar autorización.
- 3.- Garanticen el interés fiscal, considerando el monto del adeudo, su actualización, los accesorios causados hasta la fecha de su otorgamiento, así como los que se causen en los doce meses siguientes, excluyendo de la garantía el monto de la primera parcialidad.
- 4.- Si optan por pagar en parcialidades después de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público les hubiese notificado que ejercerá facultades de comprobación y antes del cierre del acta final de la visita, deberán presentar ante la autoridad revisora copia de la declaración de corrección fiscal, presentada y el documento que acredite el otorgamiento de la garantía del interés fiscal.
- 5.- Garantizar el interés fiscal, dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del aviso de opción de pago en parcialidades.

FECHA DE PRESENTACION DEL AVISO DE OPCION.

Para la presentación del aviso de opción, se deberá utilizar la forma oficial 44 denominada "Aviso de Opción o Solicitud de Autorización para pagar adeudos en parcialidades", en el que se deberá indicar que se opta por pagar en parcialidades, el concepto de la contribución, el monto del adeudo, el período en el cual se causó y el número de parcialidades elegidas, misma que deberá presentarse ante la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio del contribuyente, dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquél en que se hubiera pagado la primera parcialidad, acompañada de la copia del entero de referencia.

GARANTIA DEL INTERES FISCAL MEDIANTE EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA.

Cuando los contribuyentes hubieran elegido garantizar el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa de la negociación de la cual son propietarios, deberán presentar la forma oficial 48 "aviso para garantizar el interés fiscal a través del embargo en la vía administrativa" (publicado en el Diario Oficial de la Federación del 21 de marzo de 1997), ante la Administración de Recaudación correspondiente, anexando copia del documento en el que se ejerció la opción de pago en parcialidades del adeudo.

En el formato de referencia, se deberá proporcionar la información que a continuación se indica:

- Monto de las contribuciones actualizadas por las que se opta pagar en parcialidades.
- La contribución a la que corresponde y el período de causación.
- El monto de accesorios causados, identificando la parte que corresponde a recargos, multas y a otros accesorios.
- Los bienes de activo fijo que integran la negociación, así como el valor de los mismos pendientes de deducir en el Impuesto sobre la Renta, actualizado

desde que se adquirieron y hasta el mes inmediato anterior al de presentación del aviso.

- Las inversiones que el contribuyente tenga en terrenos, los títulos de valor que representen la propiedad de bienes.
- Los embargos, hipotecas, prendas o adeudos de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores, que reporte la negociación o los demás bienes o inversiones del contribuyente, indicando el importe del adeudo y sus accesorios reclamados, así como el nombre y domicilio de sus acreedores.
- El aviso deberá ser firmado "bajo protesta de decir verdad" por el propio contribuyente cuando se trate de persona física y tratándose de personas morales por quien tenga poder para actos de administración y dominio, acompañando en este último caso, el documento que acredite dichas facultades.

Los formatos HFMP-1 para efectuar el entero de la segunda y hasta la última parcialidad, se entregarán al contribuyente a través de la Administración Local de Recaudación competente, ya sea en el módulo de atención fiscal o enviados al domicilio fiscal de acuerdo con la elección del contribuyente.

Derivado de lo anterior, podemos establecer que generalmente el pago en parcialidades se concede a petición del deudor.

La autorización del pago en parcialidades es una facultad discrecional de la autoridad administradora, de tal suerte que puede o no autorizarla, debiendo fundar y motivar debidamente la resolución.

El pago en parcialidades se presenta cuando se autoriza al sujeto pasivo a efectuar el entero de las contribuciones omitidas, fuera de los plazos establecidos

en las disposiciones fiscales, dividiéndose la cantidad a pagar hasta en 48 mensualidades.

Consideramos que con la reducción de la tasa de recargos aplicables a los adeudos después de que se hayan enterado en tiempo y monto las primeras doce parcialidades y la bonificación sobre el saldo inicial del crédito una vez que se hayan pagado puntualmente la totalidad de las parcialidades convenidas, se busca beneficiar a los contribuyentes que paguen puntualmente sus adeudos.

c) LA DACION

Con el fin de asegurar la recaudación de los créditos a favor del Gobierno Federal, excepcionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrán aceptar la dación en pago del producto de la venta de bienes, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de sus auxiliares.

DEFINICION.-

La dación en pago de conformidad con el artículo 2063 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, existe cuando el deudor puede ceder sus bienes o los acreedores en pago de sus débitos, figura ésta que no se establece en el Código Fiscal de la Federación como un medio de pago.

La única disposición del Código Tributario que hace referencia a la dación en pago la encontramos en el artículo 191, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, particularmente en el remate, establece que si no se fincare el remate en segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que

la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.

De acuerdo con el Lic. Gutiérrez y González, la "Dación en pago es un convenio en virtud el cual un acreedor acepta recibir de su deudor, por pago de su crédito, un objeto diverso del que se le debe".⁶⁰

ELEMENTOS DE LA DACION EN PAGO.

- a) La existencia de una obligación.
- b) El ofrecimiento del deudor de cumplir con la obligación con un objeto distinto al que debe.
- c) La aceptación voluntaria del acreedor.
- d) Que el objeto se dé en pago.

NATURALEZA JURIDICA

Se han formado dos corrientes a fin de determinar la naturaleza jurídica de la dación en pago:

- 1) La que establece que es una forma de pago, toda vez que derivado de un convenio, el acreedor acepta recibir del deudor un objeto distinto al que le deben, sin que implique el nacimiento de una nueva obligación.
- 2) La que considera que es una novación objetiva, con motivo del cambio del objeto debido.

La corriente citada en primer término, es la que en materia tributaria adopta la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y su Reglamento, ordenamientos

⁶⁰ Gutiérrez y González Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Décima Edición Edit. Porrúa, México, 1995, Pag. 1139.

jurídicos que regulan el procedimiento que excepcionalmente permite la aceptación de bienes como dación en pago.

Como podemos observar, la disposición del Código Fiscal no reúne los requisitos que para la dación en pago establece la materia civil.

DE LA SOLICITUD DE AUTORIZACION DE DACION EN PAGO.

La dación en pago deberá ser propuesta por el deudor del crédito fiscal mediante escrito presentado ante la Administración de Recaudación en que esté radicado el crédito fiscal.

INFORMACION QUE DEBEN CONTENER LAS SOLICITUDES

En el escrito a través del cual se solicite la dación en pago, el deudor deberá proporcionar la siguiente información:

- Nombre, denominación o razón social del deudor.
- Domicilio Fiscal.
- Registro Federal de Contribuyentes.
- El propósito de la promoción.
- Domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- Importe total del adeudo fiscal, señalando que contribuciones lo integran y su monto y accesorios causados sobre las mismas, periodo, actualización y recargos correspondientes a la fecha de presentación de la solicitud, señalando en su caso el número de control de los créditos fiscales.
- Constancia de la última notificación del importe adeudado, si la autoridad ya ha determinado el crédito fiscal o, en su caso, constancia actualizada del crédito.
- Copia de la última declaración anual del pago del impuesto sobre la renta, así como copia de las últimas declaraciones provisionales de entero de impuestos presentadas.

- Estados financieros correspondientes al último ejercicio fiscal, incluyendo flujos de efectivo, así como estados financieros más recientes, cuya vigencia no sea mayor a tres meses.
- Oferta del bien, formalizada por un tercero, en caso de ser éste el propietario.
- Descripción y características de los bienes ofrecidos, particularmente sobre el estado físico en que se encuentren con especificaciones de ser nuevos o seminuevos, así como fotografías o catálogos.
- Avalúo emitido por institución de crédito, por la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, por corredor público o por perito autorizado.
- En su caso, opinión favorable emitida por alguna dependencia de la Administración Pública Federal.
- Tratándose de bienes inmuebles:

a). Original o copia certificada de la escritura pública con la que se acredite la propiedad del bien, debidamente inscrita en el Registro Público de la Propiedad.

b). Certificado de Libertad de gravámenes.

c). Copia de los respectivos planos con colindancias y croquis de localización.

- Tratándose de bienes muebles, una estimación del valor atribuido por el contribuyente, el criterio para su determinación y el documento que acredite la propiedad, excepto cuando los bienes propuestos sean fabricados por el propio contribuyente, en cuyo caso se deberán presentar precios de lista de los mismos y copias fotostáticas de la primera y última factura de venta de bienes iguales a los propuestos, expedidas por el contribuyente en cada uno de los seis meses anteriores a aquel en que se presente la solicitud o cualquier otro elemento que permita determinar o precisar el valor de tales bienes.
- Declaración bajo protesta de decir verdad del contribuyente de que no tiene otra forma de liquidar el adeudo y los bienes están libres de cualquier gravamen o limitación de dominio.

DEL DICTAMEN DE LA SOLICITUD DE DACION EN PAGO.

Conforme a lo dispuesto en el Oficio 101-625 del 17 de mayo de 1996, emitido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, en el que se dan a conocer los "Lineamientos para el análisis y resolución de las solicitudes de dación en pago, cuando se ofrezcan bienes muebles o inmuebles", los bienes que no se consideran de fácil realización o aprovechables en los servicios públicos federales o que por sus características y oportunidad no deben aceptarse, son los siguientes:

- a) Bienes de fácil descomposición o deterioro.
- b) Mercancías de procedencia extranjera, cuya legal estancia no está acreditada en el país.
- c) Semovientes
- d) Armas prohibidas o reglamentarias.
- e) Materias y sustancias inflamables, contaminantes, radiactivas o peligrosas.
- f) Bienes que se encuentran embargados, ofrecidos en garantía o con algún gravamen o afectación.
- g) Bienes inmuebles sujetos al régimen de copropiedad, cuando no sea posible que el Gobierno Federal asuma de manera exclusiva la titularidad de todos los derechos.
- h) Bienes inmuebles afectos a algún fideicomiso.
- i) Bienes que por su naturaleza o por disposición legal estén fuera del comercio.
- j) Bienes que la Tesorería o sus auxiliares determinen discrecionalmente, que por sus características y oportunidad no deben aceptarse.

Recibida la propuesta y sus anexos, la Administración Local Jurídica de Ingresos competente en un plazo que no excederá de diez días, procederá como a continuación se indica:

- 1) Verificar las inscripciones en el Registro Público de la Propiedad, así como la vigencia del certificado de libertad de gravámenes.

2) Verificar físicamente la ubicación y el estado en que se encuentren los bienes ofrecidos.

La Administración General Jurídica de Ingresos, será la encargada de concentrar todas las solicitudes recibidas, enviándolas a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, para su análisis, misma que en un plazo que no excederá de diez días, emitirá un dictamen sobre la solvencia y liquidez del contribuyente, así como si la dación es la única manera de cubrir el crédito fiscal.

Las solicitudes recibidas y el dictamen emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, se presentarán ante el grupo de trabajo integrado por funcionarios de las siguientes unidades administrativas:

- Tesorería de la Federación,
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- Administración General Jurídica de Ingresos.
- Administración General de Recaudación.
- Dirección General de Política de Ingresos.
- Dirección General de Política Presupuestal.
- Unidad de Contraloría Interna.

Quienes emitirán su opinión respecto del sentido en que debe resolver la Administración General Jurídica de Ingresos, la dación en pago propuesta.

SOLICITUDES CON TRAMITE PREFERENCIAL.

Cabe señalar que tendrán preferencia para su análisis, aquellas solicitudes que correspondan a créditos superiores a los \$500,000.00 (Quinientos mil pesos).

RESOLUCIONES FAVORABLES.

En caso de emitirse resolución favorable, la Tesorería de la Federación, tomando en cuenta la opinión del grupo de trabajo, especificará el destino que se le dará al

bien, a efecto de que dentro de los cinco días siguientes y en coordinación con la Subsecretaría de Egresos, se proceda a realizar la afectación presupuestal correspondiente.

La dación en pago se recibirán al valor de avalúo de los bienes.

SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS CREDITOS FISCALES.

Aceptada la dación en pago, se suspenderá provisionalmente el procedimiento de cobro de los créditos fiscales a cargo del deudor.

FORMALIZACION DEL CONVENIO DE DACION EN PAGO.

Aceptada la dación en pago, se citará al deudor para que en un término de diez días hábiles siguientes al de la notificación, comparezca a firmar el convenio, si transcurrido dicho plazo no se formaliza el convenio por causas imputables al deudor, se le tendrá por desistido de la propuesta y se continuará con el procedimiento de cobro del crédito fiscal.

Los convenios o actas en que se formalice la dación en pago, deberán contener los siguientes requisitos:

- El nombre y domicilio del deudor y de la Administración General Jurídica de Ingresos.
- Concepto e importe del crédito adeudado.
- Datos de identificación del deudor o de su representante legal, así como de los bienes materiales de la operación.
- El valor del bien, consignado en avalúo pericial, que deberá ser suficiente para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios.
- La entrega real y material de los bienes, así como su recepción al valor de avalúo.

- La obligación del deudor de cubrir los gastos que se originen con motivo de la operación, con la aceptación expresa de someterse para la efectividad de los créditos al procedimiento administrativo de ejecución.
- La representación del deudor para llevar a cabo la transferencia de bienes estará a cargo de la Administración General Jurídica de Ingresos.
- Lugar y fecha de la celebración del convenio y firma autógrafa de las partes.

Cuando se trate de bienes sujetos a registro, con una copia certificada del convenio o del acta, se procederá a solicitar al Registro Público de la Propiedad que corresponda, se hagan las anotaciones de la dación en pago para que surtan efectos contra terceros.

Formalizada así la dación en pago, se tendrá por pagado el crédito fiscal.

En razón de lo anteriormente expuesto, podemos establecer que la dación en pago es una forma de extinguir obligaciones, misma que se presenta cuando el acreedor recibe voluntariamente como pago del adeudo, un objeto distinto al que le deben.

Así mismo, consideramos que la dación en pago es una forma excepcional de cubrir los créditos fiscales, que procede cuando no exista otra forma por parte del contribuyente de cumplir con sus obligaciones tributarias.

La dación en pago, viene a ser una forma excepcional de extinguir las obligaciones fiscales, que surge en el momento en que el fisco a fin de asegurar la recaudación del importe de los créditos fiscales a su favor, acepta en pago el producto de la venta de diversos bienes, cuando sea la única forma que tiene el contribuyente de cubrir sus adeudos.

d). LA COMPENSACION.

Basados en las acciones de recaudación y la necesidad de establecer un mayor control ante los actos de los contribuyentes, surge una nueva forma para hacer efectivos créditos fiscales, cuyo procedimiento administrativo de ejecución se ha visto interrumpido por diversas causas, por las que no ha sido posible su recuperación.

Para el Lic. Gutiérrez y González, la compensación es "la forma admitida o establecida por la ley, en virtud de la cual se extinguen por ministerio de ley, dos deudas, hasta por el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente".⁶¹

REQUISITOS PARA OPERAR LA COMPENSACION.

Los requisitos que se deben cumplir para que proceda la compensación, se determinan en base al principio de que se debe dar a las partes el equivalente de un pago, siendo los siguientes:

- a).- Que dos personas reúnan la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.
- b).- Que ambos adeudos consistan en una cantidad de dinero.
- c).- Los adeudos sean igualmente líquidos y exigibles.

EFFECTOS DE LA COMPENSACION.

Operada la compensación, se pueden producir tres efectos :

- 1).- Extingue dos adeudos, hasta el importe del menor.
- 2).- Extingue obligaciones correlativas (accesorios).
- 3).- Queda libre la acción de incoar el procedimiento de cobro o solicitar la devolución, según corresponda, respecto de remanente.

⁶¹ Gutiérrez y González Ernesto, Ob. Cit., Pag. 1115.

Es decir, que se extingue el adeudo de menor importe incluyendo los accesorios que se hayan generado (actualización, recargos, etc.) a la fecha en que se realice la compensación, quedando a salvo los derechos del acreedor que resultó con saldo a favor, de exigir el pago o la devolución de dicho importe según corresponda, ya sea el fisco o el contribuyente respectivamente.

COMPENSACION FACULTATIVA

Una de las especies de compensación que sustentan diversas corrientes doctrinarias en materia civil y que consideramos es la aplicable en el ámbito tributario, la encontramos en la compensación facultativa, la cual depende en forma exclusiva de la voluntad de una de las partes, en el sentido de que esta puede operarla, sin que la otra parte pueda impedirlo, ni necesite el concurso de su voluntad.

TIPOS DE COMPENSACION.

De acuerdo con las disposiciones fiscales, existen dos tipos de compensación a saber:

- a).- La que opera el contribuyente o retenedor.
- b).- La que opera la autoridad fiscal.

a).- Compensación que opera el contribuyente.

Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios.

REQUISITOS PARA OPERAR LA COMPENSACION.

Bastará que el contribuyente efectúe la compensación de las cantidades que tenga a su favor, actualizadas desde el mes en que se realizó el pago de lo

indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, observando lo siguiente:

- 1).- Se trate de cantidades que no se haya solicitado su devolución.
- 2).- Que no haya prescrito la obligación de devolver las cantidades a favor.
- 3).- Presentar el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución, interponga oportunamente algún medio de defensa y obtenga resolución favorable total o parcialmente, podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico, sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos, siempre y cuando lo autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

COMPENSACION INDEBIDA.

Si el contribuyente hubiera operado la compensación y no procediera, se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquél en que se haga el pago, independientemente de la sanción aplicable.

COMPENSACION PARCIAL.

Efectuada parcialmente la compensación del saldo a favor, el contribuyente podrá continuar realizando aplicaciones en pagos futuros.

b) **Compensación que opera la autoridad fiscal**

En la actualidad, existen dos tipos de compensación que son operados por las autoridades fiscales, a saber:

- 1).- La compensación de oficio.
- 2).- La compensación entre organismos estatales.

1).- **La compensación de oficio.**

Uno de los objetivos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es que a través de los saldos a favor de los contribuyentes, las Administraciones de Recaudación puedan recuperar los créditos fiscales firmes, mediante la compensación.

REQUISITOS PARA OPERAR LA COMPENSACION DE OFICIO.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa.

En razón de lo dispuesto en el párrafo que antecede, podemos establecer los siguientes requisitos para que la autoridad fiscal opere la compensación de oficio.

- a) La existencia de cantidades que por cualquier concepto tenga a su favor el contribuyente.
- b) **Créditos fiscales firmes a cargo del mismo contribuyente.**

La autoridad fiscal competente, podrá compensar de oficio cuando el promovente esté obligado a pagar por créditos propios o por retención a terceros que se encuentren firmes, contra las cantidades que el fisco esté obligado a devolver al mismo contribuyente, aún y cuando la devolución ya hubiera sido solicitada.

La autoridad administradora, antes de autorizar la devolución de los saldos a favor, deberá verificar en sus controles, la existencia de créditos fiscales firmes determinados por cualquier concepto, a cargo de los promoventes, a fin de que se efectúe la compensación de oficio.

Efectuada la compensación de oficio, se emitirá resolución que se notificará al contribuyente, haciéndole saber el resultado de la compensación con relación a la solicitud de devolución de su saldo a favor.

2) La compensación entre organismos estatales.

La Tesorería de la Federación, es el órgano facultado para operar el Sistema de Compensación de las Dependencias de la Administración Pública Descentralizada, las Entidades de la Administración Pública Paraestatal, comprendidas dentro del presupuesto de egresos de la federación y del Departamento del Distrito Federal, así como de los demás organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, fideicomisos y empresas que se adhieran, para extinguir entre ellos los adeudos recíprocos y correlacionados que existan en cantidad líquida y exigible.

El sistema de compensación comprenderá todos los adeudos líquidos y exigibles de las dependencias y entidades, incluyendo los fiscales, previstos y autorizados presupuestalmente para extinguir adeudos, sin afectar los recursos de otros programas registrados en el sistema.

OBLIGACIONES DE LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES.

Para que opere el sistema de compensación, las dependencias de la Administración Pública Centralizada, deberán realizar las siguientes actividades:

a). Inscribirse en el sistema de compensación.

b). Informar a la Tesorería de la Federación de todos los adeudos líquidos y exigibles a su favor y a cargo de otras dependencias y entidades, incluyendo los fiscales.

PROCEDIMIENTO PARA OPERAR LA COMPENSACION.

La Tesorería de la Federación comunicará a las dependencias y entidades, la fecha a partir de la cual se iniciará el proceso de compensación de los adeudos a su favor y a cargo de otras dependencias y entidades integradas a la operación del sistema de compensación.

Las dependencias y entidades acreedoras, registrarán los adeudos a su favor en la Tesorería de la Federación, mediante la entrega de copia de los avisos de adeudos que notifiquen a las dependencias o entidades deudoras, y éstas dispondrán de tres días hábiles para presentar en su caso, un aviso de objeciones a la acreedora, con copia a la Tesorería.

Si se presentan objeciones, la Tesorería de la Federación sin prejuzgar sobre ellas, no efectuará la compensación de esos adeudos.

Las dependencias y entidades que después de operada la compensación, resulten con diferencias a su cargo, las liquidarán en la Tesorería a más tardar en la fecha de cada corte compensatorio o en su caso, previa notificación del aviso del cobro de dichas diferencias, a través de los siguientes medios.

- 1).- Con cargo a su disponibilidad en efectivo.
- 2).- Con afectación de los recursos que se encuentren previstos en su programa presupuesto o de los apoyos presupuestarios que se les transfieran, que en ningún caso, comprenderán las partidas destinadas al pago de servicios personales, deuda pública y seguridad social.
- 3) Financiamiento temporal con afectación al crédito revolvente que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice a la dependencia o entidad.

Los adeudos por conceptos fiscales, causarán recargos a la tasa establecida en el Código Fiscal de la Federación, el importe de los pagos que se reciban, se aplicarán en primer término a los recargos generados y después a la suerte principal.

Obteniendo total o parcialmente el importe del saldo, la Tesorería lo acreditará a las dependencias o entidades que resulten con saldo a favor.

Considerando lo antes expuesto, podemos señalar que al compensación es una forma de pago a través de la cual se extinguen adeudos y en la cual, dos sujetos tienen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente.

Así mismo, podemos establecer que la compensación es una forma de extinción de las obligaciones fiscales.

Que los créditos susceptibles de compensación, son aquellos que no podrán ser impugnados en cuanto a su validez, por haber vencido el plazo legal para tal fin, quedando en consecuencia firmes.

La compensación se presenta cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que los adeudos sean líquidos y exigibles, efectuándose la operación hasta el monto del menor.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- En la época de los aztecas, el pago de los tributos se realizaba en especie o a través de servicios especiales, y no obstante las severas sanciones que se aplicaban a quienes no los pagaban, el beneficio fue principalmente para las clases dominantes, quienes dejaban una mínima parte para provecho del pueblo.

SEGUNDA.- En la época colonial, una de las principales causas que ayudó a la conquista de México, fue lo oneroso de los tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos por los aztecas, situación que aprovechó Hernán Cortés para saquear las riquezas de México.

TERCERA.- En la época independiente, existió un verdadero desorden fiscal, prevaleciendo el poder político del clero, situación que benefició a los grandes hacendados y comerciantes, quienes evadían el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, desestabilizando las finanzas públicas, ocasionando que las clases sociales bajas, llevarán todo el peso de la carga fiscal.

CUARTA.- En la actualidad, se hace necesario que las leyes impositivas sean claras y de fácil aplicación, eliminando la multiplicidad de contribuciones, buscando un sistema fiscal eficiente y equitativo que permita un mayor grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, basadas en la simplificación administrativa.

QUINTA.- Tributo, es la prestación en dinero o en especie que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige a los contribuyentes, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

SEXTA.- En la Ley del Servicio de Administración Tributaria que entrará en vigor a partir del 1° de julio de 1997, se establece un capítulo respecto del Servicio Fiscal de Carrera, con el objeto de dotar al Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.) de funcionarios fiscales calificados, disposición que resulta novedosa, en razón que es la primera vez que se considera la necesidad de contar con gente mejor capacitada para brindar un servicio de calidad y eficiente a los contribuyentes.

SÉPTIMA.- En un hecho sin precedente que refleja fielmente los problemas económicos por los que atraviesa el país, el Gobierno Federal expidió un Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal y un Decreto de Apoyo adicional al mismo, a través de los cuales se condonan parcialmente los adeudos por impuestos federales, derivados del incumplimiento a las disposiciones fiscales, con el objeto de fortalecer la recaudación, promover la inversión, la creación de empleos e incrementar el ahorro interno, buscando un sistema tributario eficiente y equitativo que permita un mayor grado de cumplimiento, a través de la simplificación administrativa.

OCTAVA.- El fundamento legal de la obligación tributaria, lo encontramos consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, misma que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

NOVENA.- Atendiendo al principio de Legalidad, la obligación tributaria debe encontrarse consignada en una Ley, lo que significa que el acto creador emana del poder legislativo, con lo que se satisface la exigencia de que son los gobernados a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que pueden soportar, debiendo el sujeto pasivo de la relación tributaria, saber con certeza la forma en la que va a contribuir al gasto público.

DÉCIMA.- Para que una disposición tributaria, reúna los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, debe establecer el objeto del tributo, los contribuyentes que realizarán las aportaciones, la base bajo la cual se va a gravar el tributo y la forma de determinarlo en cantidad líquida.

DÉCIMA PRIMERA.- El pago, es la forma más adecuada de extinguir las obligaciones tributarias a cargo del sujeto pasivo, quien de esta forma da cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al gasto público.

DÉCIMA SEGUNDA.- El pago trae como consecuencia la extinción de la obligación tributaria y por consiguiente que el deudor se libere de la carga impositiva.

DÉCIMA TERCERA.- El pago en parcialidades se presenta cuando se autoriza al sujeto pasivo a efectuar el entero de las contribuciones adeudadas, fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dividiéndose la cantidad a pagar hasta en 48 mensualidades.

DÉCIMA CUARTA.- La dación en pago es una forma excepcional de extinguir las obligaciones fiscales, misma que se presenta en el momento en que el fisco, a fin de asegurar la recaudación de los créditos fiscales a su favor, acepta en pago el producto de la venta de diversos bienes, cuando es la única forma que tiene el contribuyente de cubrir sus adeudos.

DÉCIMA QUINTA.- La compensación, es otra de las formas de extinción de los créditos fiscales, la cual se presenta cuando el fisco y el contribuyente son deudores y acreedores recíprocos, respecto de adeudos líquidos y exigibles.

BIBLIOGRAFÍA

Arrijoa Vizcaino Adolfo. *Derecho Fiscal.* Décima Primera Edición. Editorial Themis, México, 1996.

Burgoa Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano.* Décima Edición. Editorial Porrúa, México, 1996.

Cortés Matías. *Ordenamiento Tributario Español.* Cuarta Edición. Editorial Civitas, Madrid, 1985.

De la Garza Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano.* Décima Octava Edición. Editorial Porrúa, México, 1994.

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario.* Tercera Edición. Editorial Limusa, México, 1995.

Fraga Gabino. *Derecho Administrativo.* Trigésima Cuarta Edición. Editorial Porrúa, México, 1996.

Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones.* Décima Edición. Editorial Porrúa, México, 1995.

J. Kaye Dionisio. *Derecho Procesal Fiscal.* Cuarta Edición. Editorial Themis, México, 1994.

Jiménez González Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario.* Tercera Edición. Editorial Ecasa. México, 1993.

Luqui Juan Carlos. *La obligación tributaria.* Segunda Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989.

Margáin Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.* Décima Segunda Edición. Editorial Porrúa. México, 1996.

Quintana Valtierra Jesús y/o, **Derecho Tributario Mexicano, Segunda Edición, Editorial Trillas, México, 1994.**

Rodríguez Lobato Raúl, **Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1996.**

Sánchez León Gregorio, **Derecho Fiscal Mexicano, Octava Edición, Editorial Cárdenas Editores Distribuidor, México, 1991.**

Yañez Ruiz Manuel, **El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra Organización Política, Tomos I y II, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958.**

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Aduanera.

Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1997.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Activo.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Ley del Seguro Social.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Código Civil para el Distrito Federal.

Reglamento del Código Civil.

DIARIOS OFICIALES

7 de febrero de 1996.

30 de diciembre de 1996.

29 de marzo de 1996.

3 de julio de 1996.

15 de enero de 1997.

21 de marzo de 1997.