



27
21

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"CAMPUS ARAGON"

"INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS
MULTAS FISCALES".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

NAOMI CLAUDIA ASATANI KIMURA

ASESOR: LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ

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 MIS PADRES,

Porque gracias a su apoyo y consejo he llegado a
realizar la más grande de mis metas, la cual
constituye la herencia más valiosa que pudiera
recibir.

CON ADMIRACION Y AGRADECIMIENTO
A MIS PROFESORES,

Por sus consejos y apoyo durante
la carrera y en la elaboración del
presente trabajo.

Especialmente al

Lic. Manuel Morales Muñoz
por su gran paciencia.

I N D I C E

	Pág.
Introducción	I
Capítulo I.- Antecedentes de las contribuciones	1
1.- Roma	2
2.- Edad Media	7
a) Obligaciones de los vasallos	9
b) Obligaciones de los siervos	11
c) Evolución de los impuestos	12
3.- México	13
a) México prehispánico	14
b) México colonial	18
c) México independiente	27
d) México constitucionalista de 1836 a 1917	31
Capítulo II.- Clasificación legal de las contribuciones	38
1.- Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación	42
a) Impuestos	43
b) Aportaciones de seguridad social	48
c) Contribuciones de mejoras	55
d) Derechos	61
2.- Artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación	66
a) Aprovechamientos	67
b) Productos	69

Capítulo III.- Sanciones en materia fiscal por incumplimiento de la obligación tributaria	74
1.- Apercibimiento.	79
2.- Sanciones pecuniarias	82
a) Recargos	83
b) Gastos de ejecución.	88
c) Multas	94
3.- Otras sanciones	100
a) Clausura	101
b) Decomiso	104
c) Intervención administrativa.	107
d) Configuración del delito	111
e) Inhabilitación	117

Capítulo IV.- Inconstitucionalidad del artículo 70-bis del Código Fiscal de la Federación	122
1.- Naturaleza jurídica de las multas fiscales.	124
a) Artículo 31 fracción IV de la Constitución y 2o. del Código Fiscal.	125
b) El gasto público	134
2.- Destino de las multas fiscales.	141
a) Artículo 70-bis del Código Fiscal de la Federación.	142
b) ¿Dignos servidores públicos?	149

Conclusiones.

Bibliografía.

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

Las ideas de que hay que pagar impuestos dado que es conveniente para el orden público o porque es necesario para la existencia del Estado, tienen que quedar completamente enterradas en el siglo XX, para que en el siglo XXI la nueva filosofía sea que los tributos se pagan en beneficio del pueblo y no de los gobernantes, quienes deben servir a la comunidad y no servirse de ésta.

Desafortunadamente y como consecuencia de la creciente desconfianza de la población, respecto del verdadero destino de las contribuciones que paga, es cada vez mayor la tendencia de los contribuyentes a evadir sus obligaciones fiscales.

Es muy importante tener presentes las enseñanzas de la historia, ya que las rebeliones, sublevaciones, revoluciones y decadencias de grandes civilizaciones, fueron motivadas por el descontento del pueblo, producido por el pago de altos impuestos para costear, principalmente, los gastos superfluos de los gobernantes.

La política tributaria que en los últimos años se ha aplicado en México, como parte orgánica de la estrategia de desarrollo, se orienta hacia la estabilización de la economía y a la promoción del crecimiento económico, mediante el fortalecimiento de las finanzas públicas. Para ello, el fisco se ha dado a la tarea de ejercer sus facultades de comprobación para recaudar los impuestos omitidos y consecuentemente imponer las respectivas mul

tas fiscales.

Por disposición constitucional, el destino de las contribuciones a sufragar el gasto público, es un elemento esencial de los tributos. Es así, que los recursos que la Hacienda Pública percibe por concepto de contribuciones, se destinan a solventar las erogaciones que realiza la Administración Pública en su conjunto, para la realización de sus fines en bien de la comunidad; atendiendo siempre a las cantidades asignadas a cada entidad pública por el Presupuesto de Egresos.

Las multas fiscales, consideradas como accesorios de las contribuciones, participan de su misma naturaleza y en consecuencia, deben destinarse de igual manera a sufragar los gastos públicos.

La realidad es que las multas fiscales que efectivamente percibe la Federación, se destinan a la creación de fondos de estímulos y recompensas por productividad y eficiencia, los cuales se distribuyen entre todos los servidores públicos que integran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La creación de los fondos de estímulos y recompensas se realizó con la sana intención de beneficiar económicamente al personal hacendario, y de esta forma evitar su corrupción. Es importante hacer notar que el procedimiento que se sigue no es el más adecuado, ya que resulta un arma de dos filos. Por un lado, los servidores públicos no aceptan dádivas para dejar de imponer sanciones, dada la buena retribución económica que gozan pero por otra parte, y como consecuencia del interés personal que tienen

los servidores en el cobro de las multas, los mismos empleados públicos pueden llegar a sancionar conductas que no constituyen una violación a las disposiciones fiscales, por el simple hecho de recaudar más multas.

Este trabajo de investigación, desarrollado en cuatro capítulos, pone de manifiesto la falta de objetividad e imparcialidad de que se ve afectada la imposición de multas fiscales, ello en virtud de que los servidores públicos hacendarios que intervienen en la imposición, determinación, notificación y ejecución de dichas multas, tienen un interés personal y directo en su cobro, ya que ellos mismos son los beneficiarios de los fondos a los que se destinan las multas. En pocas palabras, las multas fiscales son repartidas entre el mismo personal que las impone.

C A P I T U L O I .

A N T E C E D E N T E S .

D E L A S C O N T R I B U C I O N E S .

Desde cualquier punto de vista y sin importar la materia de que se trate, la historia juega un papel muy importante ya que precisa el origen de las cosas, transporta através de la evolución y finalmente facilita el entendimiento de la realidad.

Es por lo anterior, que en este primer capítulo se hará referencia a los antecedentes de las contribuciones, ya que es verdaderamente interesante conocer como en la antigüedad, la vida de toda incipiente organización social era regida por la ley que imponía el más fuerte sobre los débiles, quienes estaban obligados a proveer todo lo necesario para la confortable existencia de su conquistador.

Sin embargo, la evolución de las sociedades, impide que continúe tal situación. Las contribuciones se van regulando hasta llegar a convertirse en verdaderos principios de legalidad que protegen a aquellos que están obligados al cumplimiento de dichos gravámenes.

De tal manera que la noción de las contribuciones ha variado enormemente de una época y sociedad a otras, pero siempre han sido y son el elemento indispensable, que como medio de vida requiere todo tipo de organización social para el cumplimiento de sus fines.

1.- Roma.

Los antecedentes más remotos sobre contribuciones así como del Derecho en general, se encuentran en Roma, cultura madre del mundo occidental.

En relación al tema que se estudia, es decir, las contribuciones, es en el Imperio Romano en donde se practicaba una recaudación tributaria más organizada y por lo tanto más sobresaliente, derivada de las innumerables conquistas por el viejo mundo.

También existieron ciertos aspectos interesantes en los otros dos períodos en que se ha dividido, política y jurídicamente la historia de la gran civilización romana.

Los datos tradicionales, si bien pocos e inciertos y los materiales arqueológicos, permiten esbozar con cierta aproximación la fundación de Roma en el siglo VIII a. C.

Los romanistas ubican el establecimiento de Roma el 21 de abril del año 753 a. C. Si bien, esta fecha es dudosa, no hay duda sin embargo que la primera organización de la comunidad romana haya sido la monarquía.

El rey primitivo tenía carácter vitalicio, era el sumo sacerdote y la suma autoridad jurídica, pero era asesorado por el Senado y los Colegios de Pontífices.

Durante la monarquía, es a través del trueque como se intercambiaban los productos, principalmente agrícolas; el medio general del cambio era el ganado, pero pronto apareció el cobre. Siguiendo esta línea, inicialmente el pago de los tributos se realizaba en especie; la población proporcionaba a su Rey y a la Corte de éste los víveres, utensilios y vestimentas que requerían.

La transformación del sistema político romano, fue

impuesta sin duda por las necesidades políticas y económicas que imperaban. La tradición señala el año 510 a. C. como el inicio del período republicano, pero su instauración está rodeada de la misma obscuridad que caracterizó a la fase anterior.

Ahora, el Rey es reemplazado por dos Cónsules, los cuales eran elegidos anualmente, pero dado que su esfera de competencias era tan amplia, surge el fenómeno denominado desmembramiento del consulado, lo que dá paso a la creación de diversas magistraturas como órganos auxiliares de los cónsules; entre ellas, cabe destacar la cuestura.

Los llamados cuestores, originariamente fueron secretarios de los Cónsules y con posterioridad su función consistió en vigilar y administrar el tesoro público. Durante esta etapa la riqueza del pueblo se encuentra sobre todo en la propiedad inmueble; los impuestos territoriales consistían en una tributación del rendimiento de las cosechas que se obtenían.

La conquista, allende los mares, trajo como resultado crisis económica, demográfica, moral y religiosa. La creciente formación de un inquieto proletariado urbano, la constitución de una nobleza compuesta por quienes habían desempeñado las magistraturas y adquirido negocios y tierras, los conflictos entre Roma y los aldeanos, etcétera, fueron transformaciones sociales que el Estado en su forma republicana no supo solucionar. Era ya necesario renovar la estructura política.

El Imperio Romano nace a la historia en el año 31 a. C. A su primera fase que abarca desde Augusto hasta Dioclesiano

se denomina Diarquía, porque el Príncipe comparte con el Senado el poder público. Paulatinamente el Príncipe anuló al Senado y lo convierte en un cuerpo servil. Dioclesiano en el año 286 divide el poder entre dos Augustos y dos Césares, régimen que se denominó Tetrarquía, el cual constituye la segunda fase imperialista. Ya para fines del siglo III de nuestra era, el poder del Emperador era absoluto.

El imperio constituye la etapa más sobresaliente en cuanto al cobro de impuestos, ello en virtud de la enorme expansión romana; se hace necesaria una reorganización de la Hacienda Pública paralelamente a la del régimen militar y burocrático.

Después de cada guerra y al obtenerse la victoria, se procedía al saqueo del pueblo vencido. El botín era juntado y vendido por el Estado, que separaba la mayor parte para él, enriqueciéndose así el tesoro público. Este era el verdadero interés del pueblo romano. Por ejemplo con la invasión a Macedonia, "los ciudadanos lograron con esta conquista la exención de los impuestos; por esa razón, las conquistas les interesaban tanto como a los soldados; cabe decir, por consiguiente, que Roma conquistó el mundo menos por la gloria que por los beneficios" ¹.

Las conquistas de Roma se dividían en provincias y cada una era administrada por un gobernador encargado del orden y de recaudar los impuestos; para el Imperio lo importante era que sus súbditos obedecieran y pagaran.

¹ MALET, Alberto. Historia romana. Editora Nacional, S.A. México, 1952. pág. 6.

La recaudación de los tributos estaba confiada a compañías recaudadoras llamadas publicanos, las que se reservaban los mayores beneficios; sus agentes exigían a los súbditos mucho más de lo estipulado en los edictos de los gobernadores, añadían así miles de vejaciones. Dichas empresas tenían a su disposición a la fuerza armada, pareciendo la mayoría de las veces, un saqueo de guerra en lugar del cobro de impuestos.

Otros aspectos notables de esta época son: el impuesto del 1% establecido por Augusto sobre los negocios globales así como el cobro de impuestos por el uso de urinarios públicos que fue decretado por Tito; la reforma fiscal de Dioclesiano consistente en el cálculo de impuestos en dinero; los tributos territoriales se pagaban de acuerdo a la clasificación de los terrenos tributables de valor equivalente, se afectaba de esta forma a los propietarios de fincas rústicas; ahora la forma de pago era en dinero, en especie y en algunas ocasiones se hacía una combinación de ambas entregándose como accesorio de la principal.

Los habitantes de las provincias romanas tenían que soportar pesadas cargas, pagaban el impuesto personal o tributo, el territorial o vectigal y el de aduanas o portoria; todos ellos destinados por una parte al *annona militaris* para la manutención del gobernador, su corte y el ejército, y al *annona civica* para el aprovisionamiento de Roma.

También los industriales inscritos en la matrícula *negotiatorum*, estaban obligados al pago de impuestos de acuerdo al capital que hubiesen invertido en su negocio.

De igual forma, la agricultura era otra de las actividades que se encontraba gravada, ya que "la población baja del campo, el hombre objeto valorable de la propiedad de la tierra como energía de trabajo, se hallaba sujeto a la capitatio humana (plebeia) que cesaba, por tanto, tan pronto como perdía las fuerzas necesarias para el trabajo, por razones de salud o de edad" ².

Con tantas y tan pesadas cargas, los romanos se encontraban ahogados económicamente; además, creció una población urbana de infima clase económica y Roma para tenerla contenta adoptó la política de pan y circo, lo que representó el inicio de la caída del gran imperio.

La recepción del derecho romano en la legislación mexicana se dió por varios conductos; uno es a partir de la conquista, al aplicarse en México las leyes españolas, que eran de indudable corte romano, y el otro es a través de la influencia de las doctrinas francesas.

2.- Edad Media.

Este período de la historia comprende desde la ya mencionada caída del Imperio Romano en el año 476 hasta la toma de Constantinopla por los turcos en 1453; el régimen económico-político característico de esta época es el feudalismo.

Conquistas, inseguridad y el cierre de las rutas comerciales producen en Europa un resultado común por dos vías:

² VON MAYR, Robert. Historia del derecho romano. Editorial Labor, S.A. Barcelona, España, 1931. pág. 357.

entre las altas esferas sociales se reparte el mundo en parcelas, como feudos encargados por los reyes conquistadores a sus más leales capitanes; en las esferas bajas, se agrupan los campesinos alrededor de un Señor que los puede proteger. El escaso comercio permite la consolidación de un poder sumamente disperso, con una ausencia casi total de gobierno central.

Todo esto da lugar al establecimiento y consolidación de dos aspectos de organización social estrechamente ligados entre sí: el feudo y la servidumbre. El primero es una porción de tierra entregada oficialmente en préstamo a un señor (de hecho, los feudos generalmente fueron propiedad plenamente hereditaria), que ejerce una soberanía más o menos amplia sobre ella. La servidumbre es la base de todo el sistema; el siervo no es un hombre libre, pero tampoco es un esclavo, cultiva las tierras del Señor, una parte de su producto le pertenece, pero tiene la obligación de entregar determinado porcentaje a su amo.

Una vez planteados los sistemas económico, político y social imperantes en esta época, con relación a los tributos; éstos se prestaban en tres formas diferentes: en trabajo, consistente en las labores que los siervos realizaban en favor de su Señor en campos, caminos, molinos y otras de sus propiedades; en especie, era la obligación de entregar determinados bienes al Señor ya sea un porcentaje de la cosecha o cantidades fijas; y finalmente en efectivo, que caracteriza el ocaso del feudalismo, ya que se fortalece el intercambio mercantil; esta obligación consistía en entregar ciertas cantidades de metálico.

Para la recaudación de todos los gravámenes, "los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas."³

Como ya fue señalado líneas arriba, dentro de la organización feudal estaba a la cabeza el señor feudal quien otorgaba parte de sus tierras a cortesanos que se convertían así en sus vasallos protestándole fidelidad y lealtad, y en la base de la pirámide social estaban los aldeanos divididos en hombres libres y siervos.

a) Obligaciones de los vasallos.

Las obligaciones que debían cumplir los vasallos, fieles cortesanos del señor, se clasificaban en la prestación de servicios personales y en prestaciones económicas.

Entre las cargas personales sobresalen: el servicio militar, la guardia del castillos y el asesoramiento.

El servicio militar consistía en un principio, en acompañar al señor a las guerras en las que éste participaba; posteriormente esta obligación se limitó a escoltarlo a los linderos de las tierras. De igual manera, los vasallos debían montar guardia en el castillo y alojar a los visitantes del señor; esta obligación se reglamentó con el paso del tiempo, llegando a regularse en cuanto al número de visitantes a los que estaban obligados a recibir, las atenciones que les debían brindar y su periodicidad

³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México, 1993. pág. 33

durante el año.

También estaban obligados a aconsejar al señor en sus negocios, por lo que debían acudir a las asambleas que se convocaban de acuerdo al Reglamento: en Pascua, Pentecostés y en la Nochebuena.

En lo que respecta a las prestaciones económicas, éstas consistían en aportaciones de dinero; en un principio arbitrarias y después reglamentadas. A este tipo de carga se le conocía como pecho o talla, porque al momento en que era pagada se hacía una talla con un cuchillo en un pedazo de madera. Su recaudación se llevaba a cabo en cuatro casos especiales y específicos: para pagar el rescate del Señor cuando éste era hecho prisionero, para proveerlo de lo necesario para cuando se dirigía a las Cruzadas, para cuando una de sus hijas contraía matrimonio, y para cuando su hijo era armado caballero.

Otra de las prestaciones en dinero eran las tasas de rescate; éstas eran cantidades que se pagaban como indemnización al hacerse el cambio de vasallo de una parcela por muerte, o bien dándose el caso de la supresión de determinadas prestaciones personales, como por ejemplo cuando la hija del vasallo se casaba con una persona distinta a la que le había designado el Señor.

También, si el vasallo pretendía vender su parcela debía primero obtener el consentimiento del Señor y después, tenía que pagarle un impuesto por dicha operación, que en algunos casos consistía hasta en tres años de renta.

El Señor feudal además de todos los ingresos que

ya fueron mencionados, también tenía el derecho de confiscar los bienes del vasallo que faltase a la fe jurada o bien que la parce la fuese heredada por un menor, en este último caso, a partir del siglo XI, el señor feudal respetaba la transmisión convirtiéndose en tutor del menor y administrador de las tierras, reteniendo los frutos y en algunas ocasiones, exigía al heredero ya mayor de edad, el pago de un año de renta.

b) Obligaciones de los siervos.

Los siervos junto con los hombres libres conformaban la aldea, el estrato social más bajo en el feudo.

"El siervo, al igual que el colono, no es un hombre libre, pero tampoco es un esclavo. Tiene normalmente derecho a cultivar cierta tierra, pero no puede abandonarla a su arbitrio una parte de su producto le pertenece, pero tiene obligación de entregar determinado porcentaje a su amo." ⁴

La servidumbre tenía distintas modalidades: algunos campesinos eran casi libres sólo estaban obligados a entregar escasos tributos, otros estaban sujetos a una dominación mayor, y otros estaban ligados a las tierras del señor sin poder jamás abandonarlas. Al igual que los vasallos, los siervos tenían dos clases de cargas: las personales y las económicas.

Entre las prestaciones personales estaban las de cultivar las tierras propias del señor, cuidar sus viñedos, segar

⁴ BROM, Juan. Para comprender la historia. Editorial Nuestro Tiempo, S.A. México, 1988. pág. 76.

sus trigos, almacenar sus mieses, transportar leña, piedras y alimentos, reparar caminos y edificios. Para cada actividad se fijaban el número de días a la semana y los utensilios necesarios para que los siervos acudieran a las tierras del señor a labrarlas.

Dentro de las prestaciones económicas destacan: la capitación que era un censo per cápita y anual; el formariage o servidumbre matrimonial que era un elevado impuesto si alguno de los consortes era siervo de otro feudo, y por el contrario, mínimo si ambas personas eran del mismo feudo; la mano muerta, por la que el señor se apoderaba de la herencia de aquellos siervos que morían sin dejar descendencia; y el derecho de relieve que era un alto rescate que se pagaba cuando el señor feudal aprobaba el hecho de que parientes colaterales heredasen.

También existían cargas combinadas, es decir, siendo prestaciones personales, además se debían cubrir ciertas cantidades en dinero; un ejemplo de ellas era la obligación de cocer el pan en el horno del señor, o bien de moler el trigo en el molino señorial, y además pagar por esto banalidades, que eran derechos en especie, establecidos por medio de bandos.

c) Evolución de los impuestos.

En muchas de las cargas feudales anteriormente mencionadas, se encuentra el origen de diversos impuestos que en la actualidad son recaudados. Con el transcurso del tiempo y la evolución social los servicios personales han desaparecido, predominando las prestaciones económicas como los impuestos.

También los Señores feudales gravaban el tránsito de mercancías por puentes, ríos, carreteras, muelles, puertas de poblaciones, etcétera; éstos derechos de peaje subsisten hasta la época actual como impuestos de importación y exportación, gravando la entrada o salida de productos.

El cobro de diversas cargas por el consumo de determinadas mercancías aún prevalece, como es el caso de los licores y de la sal. Otros que también continúan vigentes son los impuestos sobre transmisiones hereditarias, así como la talla o pecho convertido en el impuesto sobre la propiedad territorial; este gravamen conservó hasta la Revolución Francesa el nombre de talla, tal y como lo señala A. de Tocqueville en El Antiguo Régimen y la Revolución: "la talla solo gravaba la propiedad inmueble y no se variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y visible, un catastro cuidadosamente hecho, que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas en tres clases según su fertilidad" ⁵. De acuerdo a las líneas anteriores, se entiende que este tributo ha llegado a convertirse en el impuesto predial que actualmente se recauda.

3.- México.

Respecto a las contribuciones en la historia de México, es en un principio, la imposición del más fuerte la ley pre dominante, de acuerdo a ésta, la gran masa se veía sojuzgada en

⁵ Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. pág. 34.

todos los aspectos, incluyendo el económico, propiciando además un enriquecimiento desmedido de unos cuantos en perjuicio de la gran mayoría. Si bien esta ley natural no ha dejado de existir, si se han ido reglamentando las contribuciones. A continuación podrá apreciarse tal evolución através de los distintos sistemas tributarios vigentes en México a lo largo de su historia.

a) México prehispánico.

A principios del siglo XVI, después de más de un siglo de migración desde el noroeste de México, la pequeña pero belicosa tribu mexicana se establece en el Valle de México, fundando lo que posteriormente será la más populosa ciudad de la América precolombina: Tenochtitlan.

La expansión y poderío de los mexicas se inicia a partir de la Triple Alianza entre los pueblos del Anáhuac: Tenochtitlan-Texcoco-Tlacopan, quienes impusieron un sistema fiscal sencillo basado en la costumbre social, consistente en la imposición del poderoso sobre los débiles. Fue la guerra factor importante, ya que el vencedor se imponía inmediatamente en el aspecto tributario. "Todos los pueblos conquistados eran tributarios del Estado azteca. Las investigaciones en las listas de pueblos tributarios han puesto a la luz la existencia de 38 provincias dependientes de Tenochtitlan, en el siglo XVI: en total casi 400 pueblos tributarios son mencionados." ⁶

⁶ BARTRA, Roger. Trabajo y tenencia de la tierra en la sociedad azteca. El modo de producción asiático. Ediciones Era. México, 1980. pp. 212 y 213.

Tanto los habitantes de la Ciudad como del Imperio pagaban impuestos, a excepción de los dignatarios, sacerdotes, señores, niños, huérfanos, indigentes y esclavos.

Los tributos que recaudaba el Imperio Azteca pueden clasificarse en dos grupos: las cargas de los pueblos conquistados y los que pagaban los propios mexicanos.

Respecto a los pueblos conquistados, existían tres clases de organización tributaria que eran aplicadas de acuerdo a la forma en que había sido sometido cada pueblo.

La primera clasificación comprendía a los pueblos sometidos totalmente, éstos perdían el derecho de elegir tecuhtli (jefe) propio; el Imperio les asignaba un calpixqui (recaudador de tributos), y perdían el derecho sobre su territorio. "Dentro del caudal contributivo que entregaban los vencidos figuraban las tierras del pueblo conquistado, las que eran otorgadas en propiedad a los guerreros o a los nobles, como premio de sus servicios, con todo y los poseedores de las mismas, a los que se consideraba una especie de esclavos de la tierra." ⁷

En la segunda clase se agrupaban a los pueblos que habían opuesto poca resistencia; se les permitía tener tecuhtli propio, pero les era asignado un calpixqui.

Los pueblos sometidos pacíficamente se encontraban en la tercera clasificación; conservaban su autonomía y territorio, y ellos mismos llevaban sus tributos a Tenochtitlan.

⁷ Tribunal Fiscal de la Federación 45 años. Tomo I. México, 1982.
pág. 426.

Todos los pueblos sometidos tributaban tanto en especie como en trabajo; cada uno tenía asignado su tributo de acuerdo a los productos o actividades a que se dedicaba cada comunidad. La responsabilidad de tributar era colectiva, es decir, se imponían los gravámenes a toda la población en su conjunto, no a individuos o familias determinadas.

Los recursos que aflúan a Tenochtitlan eran todo tipo de cosas existentes en cada una de las regiones sometidas, ya que esto "muestra la grandeza y autoridad mexicana y para llamarse y ser tenidos por señores de todo lo criado, así en el agua como en la tierra" ⁸; algunos de los productos tributados, de acuerdo al Códice Mendoza eran: oro, piedras preciosas, todo género de plumas de colores para la vestimenta y adornos de nobles, conchas, jícaras, ropa (mantas, taparrabos, túnicas), productos agrícolas (maíz en mazorca y harina, frijoles, cacao, chiles), productos manufacturados (papel, cofres, vasijas, asientos, armamento), variedad de animales (de hornato, sagrados, para alimentación), mieles, resina, leña.

En cuanto a los servicios personales, éstos consistían en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vendedores, llevar cargas, bastimentos y armas a cuestras, prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra, así como labrar tierras determinadas cuyos productos estaban destinados exclusivamente a la manutención del ejército.

⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla. México, 1993. pág 126.

to.

Las épocas señaladas para el pago de los tributos variaban según la naturaleza de éstos. Por regla general eran recaudados cada ochenta días (cuatro meses aztecas); también las épocas de pago solían ser dos, tres o cuatro veces al año.

Por su parte, también en la propia Tenochtitlan capital del Imperio, los mexicas contribuían de acuerdo a su sistema tributario, el que se adaptaba a su peculiar estructura territorial: los barrios o calpullis.

"Las ciudades y aldeas del Valle de México estaban sujetas a un modo particular de contribución: debían asegurar, por turno, el sostenimiento de los palacios de los tres soberanos asociados, suministrar el servicio doméstico y los productos alimenticios." ⁹

Los tributos a cargo de los habitantes de la Gran Tenochtitlan se clasificaban en dos: los tributos a los señores naturales, los que se pagaban en especie y con servicios personales; y los tributos religiosos, consistentes en frutos del campo, bebidas, carbón, vestidos y servicios de mantenimiento de templos y, labrando el teotlalpan o tierras de los dioses.

Los calpixqui encargados de recaudar los tributos, eran identificados en Tenochtitlan por portar una vara y un abanico, y perseguían a los incumplidos con la mayor de las crueldades ya que inclusive, tenían la facultad de venderlos como esclavos;

⁹ SOUSTELLE, Jacques. La vida cotidiana de los aztecas en vísperas de la conquista. Fondo de Cultura Económica. México, 1980. pág. 92.

toda vez que a nadie se le disculpaba la falta de pago de un tributo; si era pobre se esperaba a que trabajase, si estaba enfermo se esperaba a que sanase. La recia organización fiscal de los aztecas, de acuerdo al ejemplo anterior, también contaba con disposiciones de carácter social como la exención del pago de impuestos a los ancianos, inválidos, siervos, mendigos, etcétera, así como la condonación de impuestos a los pueblos que sufrían de pegtes o esterilidad de sus tierras.

b) México colonial.

El período de la conquista de México comprende deg de la llegada de las primeras expediciones españolas a tierras mesoamericanas en 1517, hasta la caída del Imperio Azteca en el año de 1521.

Al llegar a Tenochtitlan y ver su tierra tan rica, Hernán Cortés mandó decir y demandar del entonces emperador Moctezuma Xocoyotzin, que todos los caciques y pueblos bajo su gobierno tributasen a Su Majestad Carlos V, Rey de España, siendo éste el punto de partida del tributo colonial. Esta primera exacción tributaria sólo representa la "aplicación de un principio político tan antiguo como la humanidad: el de que los vasallos o súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo" ¹⁰.

Una vez sometida la Gran Tenochtitlan, Cortés inició inmediatamente su reconstrucción, y en 1522, Carlos V informa

¹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. cit. pág. 131.

do del buen éxito de la campaña, lo nombró gobernador y capitán general de la Nueva España, nombre que desde entonces se le dió al territorio conquistado.

Ya como gobernador, Cortés convoca a una junta en Coyoacan, a la que asistieron todos los grandes señores del Valle de México y les hizo saber que ya no debían tributar al Emperador Azteca, sino al Rey de España y en su nombre a los españoles en América, y procede a repartir las tierras entre los peninsulares; cada uno de éstos concertaba con el cacique, señor y principales del pueblo y les encomendaba el tributo que debían entregarle cada ochenta días. "Hasta mediados del siglo XVI el tributo prehispánico permanece... Los españoles lo utilizaron en un principio tal como lo hallaron y fueron acomodándolo luego a las normas europeas y al régimen económico-social que se iba formando en la Nueva España" ¹¹; seguían aplicándose los plazos indígenas (de ochenta días, dos, tres y cuatro veces al año); al igual que la tributación colectiva y la recaudación por calpixques.

De la misma manera, los gravámenes seguían consistiendo en prestaciones materiales y personales. Los productos tributados continuaban siendo del campo y de la naturaleza, principalmente para la alimentación y construcción de casas, así como objetos industriales (ropa, calzado y loza).

Respecto a las prestaciones personales, además de los servicios de antaño, se suman los servicios requeridos por

¹¹ LOPEZ ROSADO, Diego. Historia y pensamiento económico de México. Tomo I. UNAM. México, 1980. pág. 132.

las empresas ganaderas y mineras que empezaban a desarrollar los encomenderos. El trabajo de los indígenas, "aún cuando no se consideró nunca como un ingreso público, dado que su uso intensivo se aplicó a edificar principalmente obras públicas, es indispensable examinar la importancia de su contribución para el sostenimiento del gobierno virreinal" ¹².

En el año de 1535 se estableció el sistema virreinal en la Nueva España y a partir de entonces, son aplicados todos y cada uno de los sistemas económico-socio-políticos imperantes en España incluyendo, por supuesto, el tributario.

De acuerdo a los datos históricos de uno de los principales funcionarios fiscales de la época, como lo fue Joaquín Maniau ¹³, los ingresos de la Nueva España estaban divididos en cuatro clases: de masa común, remisibles, de destino particular y ajenos.

COMUNES. Fueron los ingresos más importantes; servían para sufragar los gastos del virreinato y auxiliar a los de La Habana, Lousiana, Florida, Panzacola, Santo Domingo, Trinidad y Filipinas. Viendo la anterior lista de virreinos que se sostenían con los ingresos que se obtenían de la Nueva España, es fácil imaginar la gran cantidad de tributos que eran recaudados en esta última. Esta clasificación estaba integrada por los ramos siguientes:

¹² Ibidem. pág. 45.

¹³ MANIAU Y TORQUEMADA, Joaquín. Compendio de la historia de la Real Hacienda de Nueva España. UNAM. México, 1995.

Alcabalas. Impuestos sobre las ventas y trueques.

Alcances de cuentas. Al revisarse las cuentas, los sobrantes se abonaban al erario.

Almojarifazgo. Derechos de importación y exportación.

Alumbre, cobre, estaño y plomo. El Estado arrendaba su explotación.

Anclaje. Derechos que debían pagar las embarcaciones mercantes mayores que anclasen en Veracruz.

Aprovechamientos. Ganancias en las compras y ventas hechas por la Real Hacienda, así como fletes en embarcaciones reales.

Avería real y armada. Impuesto que se pagaba al introducir efectos ultramarinos en Veracruz.

Bienes mostrencos. Muebles y semovientes sin dueño que se aplicaban a la Corona para rematarlos en el término de un año.

Caldos. Impuesto especial que además de los de alcabala y almojarifazgo gravaba al aguardiente, vinagre y demás licores que eran traídos de España.

Casa de moneda. Producía utilidades por el cobro de amonedaación y por la diferencia entre lo que pagaba por el metal y su valor ya acuñado.

Comisos. Pena impuesta a los contrabandistas, que consistió en decomisar los efectos traficados ilícitamente.

Cordobanes. Arrendamiento del derecho de fabricarlos.

Cancillería. Oficios o cargos de la Audiencia de México depositaria del Sello Real. En principio, al igual que otros oficios, también fueron vendibles.

Derechos de oro y plata. Impuesto por el que se cobraba el quinto de todo el metal que se extrajera.

Donativo. Exigidos a los vasallos para las urgencias reales.

Fortificación. Cobro por cada barril de vino introducido por Veracruz, el producto se destinaba a la fortificación del castillo de San Juan de Ulúa.

Hospitalidades. Parte del sueldo de los soldados destinado a gastos médicos.

Lastre. Su venta, necesaria para las embarcaciones, se administraba por cuenta de la Real Hacienda.

Lotería. Parte del producto se destinaba a la beneficencia.

Media anata. Cantidad pagada por los empleados del gobierno en razón de su rango, consistente en la mitad de su sueldo en el primer año.

Oficios. Venta de cargos públicos.

Papel sellado. Vendido por el Estado autentificaba diversos documentos.

Pólvora. Fabricada y vendida por el Estado.

Pulperías. Impuesto a cargo de las tiendas en que eran expendidos vinos, objetos de droguería, mercería.

Pulques. Impuesto sobre esta bebida, de tasa variable, su objeto fue evitar el exceso de su consumo.

Reales novenos. Parte de los diezmos asignados por el Papa.

Salinas. Eran administradas por la Corona.

Seda. Impuesto a su importación.

Servicios de entrada y salida. Derechos cobrados en Campeche

por géneros y frutos que entraran o salieran del puerto.

Tierras. Cantidades pagadas por los particulares para regularizar su tenencia.

Tintes. Impuesto sobre la grana y la vainilla.

Tributos. Impuesto cobrado a los indios y las castas.

Vajilla. Derecho, además del quinto real, sobre alhajas y piezas labradas en oro y plata.

Varios derechos de mar. Derechos pagados por las embarcaciones a su salida o entrada a Veracruz.

REMISIBLES. Sus productos íntegros se remitían a España, para los gastos de sus dominios en Europa; fueron ramos estancados, es decir, monopolios estatales. Comprendían los grupos siguientes:

Estanco de naipes.

Estanco del tabaco. Por disposiciones reales se compraba la materia prima a los cosecheros y la Real Hacienda se encargaba de elaborarla, ya sea en puros, cigarros, polvo y rapé o en hoja, por los precios fijados en el arancel.

Estanco de azogue. Era el precio que se fijaba por la venta del azogue que se conducía de los dominios de España, para ser repartido por quintales a los mineros.

PARTICULARES. Estaban destinados a objetos especiales, aunque pertenecían al Rey. Entre estos ramos estaban:

Bulas. De la Santa Cruzada y otras, se vendían a los fieles; su producto, por disposición papal correspondía a los soberanos españoles para la propagación de la fe.

Diezmos. El erario percibía los diezmos de los obispados de nueva creación hasta que sus titulares tomaban posesión del cargo Mesadas y medias anatas eclesiásticas. Cantidades pagadas al Estado por los funcionarios eclesiásticos.

Penas de cámara. Penas pecuniarias destinadas a la Real Cámara y para gastos de estrados y de justicia de las audiencias y otros tribunales.

Subsidio eclesiástico. Concesión hecha por el Papa al Rey sobre las rentas del estado eclesiástico.

Vacantes. Rentas de obispados y otras dignidades eclesiásticas que quedaban vacantes, le correspondía a la Corona hasta que se designaban nuevos preladados. El producto se destinaba a obras piadosas.

AJENOS. Estos ingresos no pertenecían al erario; éste sólo vigilaba su buena administración. Este ramo comprendía los siguientes tributos:

Asignaciones. Retenciones hechas a los empleados públicos.

Bebidas prohibidas. Derechos sobre los barriles de caldos.

Bienes de difuntos. Bienes de los que fallecían en la Nueva España, custodiados por la Real Hacienda hasta su entrega a los herederos en España; en caso de no haberlos pasaban al Estado.

Depósitos. Las cantidades en litigio, retenciones de sueldos y comisos se depositaban en una caja especial en tanto se destinaban.

Desagüe. Para su construcción se aplicaron los derechos de sisa y otros impuestos municipales.

Expolios. Parte de la renta de obispos y arzobispos que ingresaba a la Tesorería por cuenta de diezmos cuando los preladados morían sin haberlos enterado.

Fondo piadoso de Californias. Bienes dedicados a las misiones en esos territorios que fueron administrados por los jesuitas hasta su expulsión en 1767, fecha en la que pasaron a la administración de la Real Hacienda.

Impuesto de pulques. Impuesto adicional sobre el pulque.

Impuestos de mezcales. En algunos partidos la bebida se administraba por la Real Hacienda y su producto se destinaba a obras públicas.

Inválidos. Descuentos hechos a los soldados para la creación de fondos de invalidez.

Medio real de hospital. Cantidad que de los tributos aportaba la Real Hacienda para el mantenimiento del hospital de indios.

Medio real de ministros. Tributo para el sostenimiento del juzgado de indios.

Minería. Derecho destinado al sostenimiento del Tribunal de Minería.

Montepíos. Fueron instituciones de seguridad social para los empleados al servicio de la Corona. Se sostenían con diversas asignaciones del erario y descuentos de los sueldos de los interesados.

Muralla. Impuesto destinado a la conservación de los muros de la plaza de Veracruz.

Noveno y medio de hospital. Cantidad que ingresaba a la tesorería

rería por orden real para el mantenimiento de hospitales de los pobres.

Peaje y barcas. Cantidad cobrada en Veracruz a los que trafi caban de esa ciudad por los caminos de Orizaba y Jalapa.

Pensión de catedrales. Dotación hecha por la Corona para la orden de los caballeros de Carlos III.

Préstamos. Los hacían los particulares, sin cobrar intereses y para necesidades urgentes de la Corona.

Propios y arbitrios. Impuestos municipales.

Redención de cautivos. Por real orden ingresaban a la tesore ría las limosnas recaudadas con el fin de redimir cautivos cris- tianos.

Remisibles a España. Se remitía parte de los comisos.

Temporalidades. Bienes de los jesuitas que ingresaron a la Real Hacienda al disolverse la orden en los dominios españoles.

Todos los ramos anteriores estaban reglamentados, tenían su propio destino y sus pagos asignados a diversas pensiones o erogaciones que debían satisfacer al gobierno. Oficinas especiales se encargaban de las alcabalas, el tabaco y la pólvora; otros ramos estaban encargados a ciertos administradores, tales como el papel sellado y los naipes; por su parte los quintos esta ban a cargo de los oficiales reales de las cajas de provincia. To dos estaban bajo la inspección de los intendentes y tenían la obligación de presentar sus cuentas al tribunal establecido para que fuesen examinadas, glosadas y aprobadas o para someter a juicio a los responsables de malversación de fondos.

c) México independiente.

La dominación española a través del gobierno virreinal duró casi tres siglos durante los cuales, el descontento de los criollos, subordinados a la minoría privilegiada de los peninsulares, la explotación de los indios, las pésimas condiciones de las clases trabajadoras y la política económica española que restringía el comercio y la industria de la colonia, favoreciendo las propias, fueron algunos de los factores que crearon una conciencia pública contra la metrópoli. Todo lo anterior aunado a las ideas de libertad de la Revolución Francesa y el ejemplo independentista de Estados Unidos contribuyeron favorablemente a la emancipación.

La inconformidad de los criollos ante la negativa de los españoles de permitirles participar en la política, es la llama que enciende la mecha para que estalle la Guerra de Independencia en 1810.

La cruenta guerra independentista tuvo once largos años de duración; durante el transcurso de los cuales fueron expedidos diversos documentos con cierto contenido tributario:

Iniciada la insurrección, el 6 de diciembre de 1810, es suscrito el Bando de Hidalgo, que declaró abolida la esclavitud y además el cese de pago de toda clase de tributos exigidos a la población, así como toda exacción pagada por los indígenas; esto sólo afirma el principio que históricamente ha sido comprobado y el cual sentencia que "la arbitrariedad tributaria es uno de los más oprobiosos signos de regímenes políticos injustos

y autoritarios" 14.

Más tarde en 1813, José María Morelos suscribe el documento titulado "Sentimientos de la Nación" y se refiere en su punto 22 a la supresión de todo gravamen que agobie a los pobladores y sugiere cargas ligeras como el 5% de las ganancias de cada individuo, sumadas a una buena administración de lo confiscado al enemigo, para así sobrellevar la guerra con todos sus gastos.

La idea más sobresaliente de este documento se centra en una contribución ligera y corta, unida a la buena administración de los bienes de la Nación.

En ese mismo año, el Congreso de Anáhuac expide el 6 de noviembre el "Acta de la Independencia de México"; en este documento lo relevante es la consagración del indisoluble lazo existente entre los deberes que conllevan la nacionalidad y la obligación de contribuir al gasto público, ya que declara como reo de alta traición a todo aquel que se niegue a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para sufragar los gastos de la guerra, hasta que la Independencia fuese reconocida por el mundo entero.

Ya en la Constitución de Apatzingán de 1814 se vislumbran importantes lineamientos en materia fiscal, como lo dispuesto en los artículos 36 y 41:

"Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa."

14 CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. cit. pág. 142.

En este artículo "logró concentrarse a la obligación tributaria no como una carga abusiva por parte del Estado, sino como un presupuesto indispensable para su subsistencia" ¹⁵.

"Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo."

Finalmente después de muchas batallas y vidas perdidas, se consuma la independencia con la entrada del Ejército Trigarante a la Ciudad de México el 27 de septiembre de 1821, y un día después es levantada el Acta de la Independencia Mexicana.

Durante los primeros años de la tan anhelada vida independiente, México se encontró en medio de una gran desorientación desde todos los puntos de vista, incluyendo la materia financiera: "La independencia enfrentó a la nueva administración con la obligación de configurar una política económica. La Soberana Junta Provisional derogó en los meses de octubre y noviembre de 1821 el impuesto del 10% sobre los efectos que se extraían de la capital, redujo la alcabala del 16% al 6 y 8%, suprimió la contribución del 10% sobre arrendamientos de casas; rebajó en un 25% los derechos de importación, abolió los impuestos extraordinarios para obtener recursos para combatir a los insurgentes y trató de

¹⁵ Tribunal Fiscal de la Federación. Op. cit. pág. 408.

sacar a la minería de la postración en que se encontraba, eliminando todas las contribuciones que pesaban sobre los metales preciosos; redujo las antiguas exacciones, como el diezmo, 18 y real señoreaje al 3% y exoneró de impuestos sobre la venta o la producción del mercurio, fuese éste del país o importado" 16.

Agustín de Iturbide, caudillo de la Independencia, es nombrado Emperador de México y como tal, suscribe el Reglamento provisional político del Imperio Mexicano; documento que en relación a la materia tributaria disponía:

"Artículo 15.- Todos los habitantes del Imperio deben de contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado."

A pesar de estar recién consumada la Independencia continuaban las luchas internas, y para 1823 Iturbide abdica al trono mexicano y, en su lugar Guadalupe Victoria es electo como primer presidente. Como su primera orden presidencial, Victoria manda instalar un Congreso constituyente. Es así que en 1824 es promulgada la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, en la que se hace referencia al principio de legalidad tributaria:

"Artículo 50.- Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes:

...

VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribu-

¹⁶ CARRILLO AZPEITIA, Rafael. Ensayo sobre la historia del movimiento obrero mexicano. Centro de estudios históricos del movimiento obrero mexicano. México, 1981. pp. 124 y 125.

ciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno."

El anterior artículo representa uno de los primeros antecedentes del principio de legalidad que deben de cubrir todas las contribuciones y de acuerdo al cual, la obligación de contribuir queda supeditada a su establecimiento por ley.

Continuando con el período histórico que se estudia pareciera que México encontraba la paz y estabilidad tan ansiadas gracias a que se contaba con un Presidente y una Constitución recién promulgada, pero siguió una época de continuas luchas internas entre federalistas (antiguos insurgentes y liberales) y centralistas (miembros del alto clero, peninsulares y las clases privilegiadas). Al seguir las guerras, la estabilidad social continúa tambaleándose con los constantes cambios de gobernantes, así como con los consiguientes cambios de sistemas políticos, lo que se ve reflejado de igual manera en lo que respecta a los conceptos tributarios.

d) México constitucionalista de 1836 a 1917.

Durante el período comprendido entre los años de 1835 a 1840 predominó el centralismo como sistema de gobierno en México, lo que trajo como consecuencia la Guerra de Segregación de Texas y la invasión francesa.

En 1836 se expidieron las Leyes Constitucionalistas de la República Mexicana; en la Primera Ley se disponía en cuanto a las obligaciones de los nacionales:

"Artículo 30.- Son obligaciones del mexicano:

...

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan."

En esta Constitución de carácter centralista no se tomó en cuenta la proporcionalidad de las contribuciones, aunque sí se precisa el principio de legalidad al fijar el establecimiento de las contribuciones por medio de leyes.

Para 1841, Antonio López de Santa Anna toma el poder absoluto del gobierno mexicano y en 1843 la Junta Legislativa estatuye las Bases Orgánicas de la República Mexicana, reiterando en su artículo 14 como obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.

Así mismo, estas Bases Orgánicas disponen la relación contribución-gasto:

"Artículo 66.- Son facultades del Congreso:

...

II.- Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse."

Es importante resaltar que tanto en la Constitución de 1836, como en las Bases de 1843, la contribución está ligada fundamentalmente al concepto de gasto; no es una obligación aislada, sin una finalidad determinada, pues está condicionada al gasto que el Congreso determine.

A lo largo de este período de altas y bajas, todo aquello que representase riqueza en el país, se encontraba grava-

do; sólo se han multiplicado las contribuciones. Ello es el resultado de la anarquía y la confusión de ideas en materia económico-política.

Con tantas revueltas populares, hay un constante derroche de recursos, bien por el saqueo de riquezas, por los gastos de los sublevados para derrocar al gobierno, y de éste para mantenerse en el poder.

Ahora los nuevos jefes imponen nuevos gravámenes, han abolido otros, e incluso han condonado el pago de algunos impuestos. El anterior es el sistema al que Manuel Yáñez hace referencia en su obra "El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política", señalando que: "así es como se ha hecho olvidar a los ciudadanos el deber de contribuir para los gastos públicos, y se han infundido a las clases más numerosas de la sociedad ideas tan erróneas, como la de creer que se puede vivir en sociedad y disfrutar de todos los beneficios de la civilización sin contribuir para los gastos que todo gobierno, que toda administración hace necesarios" ¹⁷.

Después de numerosos golpes de Estado y sus consecuentes cambios de gobierno, en 1853, Santa Anna vuelve al poder, y con el apoyo del clero, del ejército y de la aristocracia, se erige en Dictador concediéndosele el título de Alteza Serenísima. Esta dictadura llegó a su fin con la Revolución Liberal de Ayutla de 1855. Al año siguiente fue expedido el Estatuto orgánico provi

¹⁷ Citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. cit. pág. 137.

sional de la República Mexicana, el que en su artículo 4o. disponía las obligaciones de los habitantes de la República:

"Artículo 4o.- Son obligaciones de los habitantes de la República: ... pagar los impuestos y contribuciones de toda clase, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República."

Bajo el nuevo gobierno liberal, en ese mismo 1856, es redactado el Proyecto de Constitución Política, que contemplaba en su artículo 36 la obligación tributaria:

"Artículo 36.- Es obligación de todo mexicano: ... contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Este artículo una vez que fue discutido y aprobado por el Congreso General, pasó a ser el artículo 31 de la Constitución Política del 5 de febrero de 1857, dividiendo su texto en dos fracciones, consagrando en la segunda el deber de contribuir:

"Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

I.- ...

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

Cabe hacer notar, que es en esta Constitución en la que por primera vez se incluyeron los conceptos de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, los que continúan vigentes

en la actual Constitución Mexicana.

En 1862 el gobierno liberal se vió amenazado por la invasión francesa, lo que es aprovechado por los conservadores y através de una Junta de Notables aprobaron la monarquía como forma de gobierno y ofrecieron la corona a Maximiliano de Habsburgo, quien llegó a México en 1864 y al año siguiente, expide el Estatuto provisional del Imperio Mexicano. Este documento contenía respecto a las contribuciones, aspectos interesantísimos, como el principio de generalidad (aplicable a todos los habitantes), el de anualidad (temporalidad de los impuestos por un año) y el de legalidad (los impuestos debían establecerse mediante leyes):

"Artículo 59.- Todos los habitantes del Imperio disfrutaban de los derechos, garantías y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados en leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren."

"Artículo 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente."

"Artículo 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley."

El Segundo Imperio, como le han llamado a este período los historiadores, llegó a su conclusión en 1867 erigiéndose presidente Benito Juárez, cuyo gobierno sólo duró cuatro años y llega a la presidencia Sebastián Lerdo de Tejada, quien fue derrocado por un movimiento revolucionario de Porfirio Díaz.

A partir de esa gran victoria en 1876, Díaz gobierna el país através de una dictadura que duró treinta y cuatro años

durante los cuales, gracias a la paz política impuesta por el terror, el progreso económico fue notable: se desarrollaron los ferrocarriles, se impulsó a la industria, se dieron grandes facilidades al capital extranjero y se inició la explotación del petróleo. Además de todos los avances anteriores, y siguiendo un programa financiero de muchos alcances, el porfiriato logró sortear la crisis y en 1895, por vez primera en la historia del México independiente, y gracias a la acertada administración, logró presentar al país un saldo favorable de más de un millón de pesos en las cuentas de la Hacienda Pública.

Paralelamente a toda esta prosperidad, se desarrolló extraordinariamente el latifundismo, lo que fue una de las causas principales para que el 20 de noviembre de 1910, Francisco I. Madero proclamara el Plan de San Luis, rebelándose contra la dictadura.

Durante la encarnizada guerra revolucionaria, con todos los altibajos y cambios de poder, Venustiano Carranza ocupa la presidencia del país y convoca al Congreso que promulgó la avanzada Constitución de Querétaro el 5 de febrero de 1917. Dicha Carta Magna, la que continúa vigente en la actualidad, retoma los conceptos de proporcionalidad y equidad de su antecesora de 1857, plasmándolos en la fracción IV del artículo 31 que a la letra dice:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federa-

ción como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Este artículo consagra los principios constitucionales de la obligación tributaria que son:

- Proporcionalidad y equidad, que significa que las contribuciones sean justas.
- Legalidad, esto es que toda contribución debe establecerse por una ley.
- Destino, toda contribución se destina, exclusivamente al gasto público.

CAPITULO II.

CLASIFICACION LEGAL

DE LAS CONTRIBUCIONES.

Contribución, tributo, impuesto y cualesquiera otro concepto, que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española ¹⁸, sea empleado como sinónimo de los anteriores, todos en esencia se refieren a la más importante clase de ingresos del Estado, mediante los cuales, el ente estatal se provee de los recursos necesarios para las cargas y atenciones públicas.

Todo lo anterior es con respecto al lenguaje común, al entender de la gente en general.

Por lo que respecta a la ciencia jurídica, dentro de la terminología tributaria es muy importante distinguir los siguientes conceptos: contribuciones, tributos e impuestos.

La doctrina, que es el conjunto de interpretaciones que realizan los estudiosos del Derecho, en cuanto a sus preceptos y normas, con relación a las contribuciones, establece que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, al hablar de la obligación de contribuir al gasto público, se refiere al término contribuciones, el cual tiene un sentido genérico que comprende a todos los ingresos que el Estado obtiene como Fisco, con la finalidad de sufragar los gastos públicos. En ese orden de ideas, las contribuciones se pueden definir en los siguientes términos: toda cantidad en dinero o en especie que por disposición de la ley el Estado recibe, por vía originaria o derivada para cubrir el gasto público.

De la definición anterior y de acuerdo a los trata

¹⁸ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Editorial Espasa Calpe. México, 1995.

distas, las contribuciones tienen las siguientes características:

- Se tratan de prestaciones en dinero y excepcionalmente, en los casos que la ley señala, en especie.

- De acuerdo al principio "nullum tributum sine lege" la fuente de la obligación es la ley misma; en ésta se establece un presu puesto con el que debe coincidir un hecho de la vida real para que sea obligatorio el pago de la contribución.

- Los sujetos de la relación tributaria son: el sujeto activo es el Estado como fisco quien en ejercicio de su poder de imperio exige la prestación, y el sujeto pasivo es el contribuyente obligado a tributar.

- Deben ser justas de acuerdo a los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, los que establecen que las contribuciones deben ser proporcionales a las posibilidades de los contribuyentes y equitativas para todos los sujetos en igual dad de condiciones.

- Su destino son los gastos públicos; las contribuciones representan los recursos mediante los cuales el Estado puede llevar a cabo las actividades que le competen.

De las muchas contribuciones que la ley establece, deben distinguirse a aquellas cuyo pago es forzoso, de las que carecen de dicha característica. Del anterior juicio se desprende la connotación de tributo.

Tanto en su sentido etimológico, como en el histórico, el término tributo lleva implícito un sentido de obligatoriedad ineludible. Etimológicamente, el vocablo tributo viene del tér

mino tributum, que a su vez deriva del verbo latino tributare que significa entrega del vasallo al señor o el súbdito al Estado, de cierta cantidad de dinero o en especie, como acto de sumisión, gratitud o respeto.

En cuanto al origen histórico, el tributo era la cantidad en dinero o en especie que obligatoriamente el vencido tenía que entregar al vencedor. La obligatoriedad del tributo no fue solamente en el aspecto bélico, sino también en materia religiosa; el tributo era ofrendado por el hombre a sus dioses.

De lo anterior se desprende que hay contribuciones tributarias, es decir las de pago forzoso, de las que se derivan las obligaciones ex-lege, las cuales constituirán los créditos figurales, que en su caso serán exigibles mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Como ejemplos de este tipo de contribuciones están los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Siguiendo el mismo criterio, las contribuciones que no son de pago forzoso se distinguen de las anteriores, en virtud de que se originan no por mandato de la ley, sino mediante una manifestación de voluntad; tal es el caso de los productos que al no constituir créditos fiscales, no son exigibles coactivamente.

Finalmente, por lo que respecta a los impuestos éstos son la más importante especie de las contribuciones. Giannini afirma que el 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 medi

da y en el modo establecido en la ley" ¹⁹.

En suma, los impuestos son pura y simplemente una prestación, sea directa o disimulada que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno, sin que de ninguna manera le corresponda contraprestación alguna.

Ahora bien, dentro de la ciencia de las finanzas es común encontrar, tantas clasificaciones de los tributos, como autores de la materia. Es por ello que para evitar la difícil tarea de encontrar la clasificación que pudiera considerarse la más completa de todas las que existen, se estudiará en este segundo capítulo, la más útil y práctica dentro del sistema tributario mexicano, esta es la clasificación legal, es decir aquella que se encuentra contenida en el Código Fiscal de la Federación.

1.- Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

El citado precepto en estudio establece:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: . . ."

Este artículo comprende las contribuciones tributarias, es decir aquellas cuyo pago es forzoso en virtud de la potestad de imperio del Estado de acuerdo a lo establecido en las leyes, y que pueden ser exigidas através del procedimiento administrativo de ejecución.

¹⁹ Citado por GARZA, Sergio Francisco De la. Derecho financiero mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980. pág. 344.

a) Impuestos.

Considerados como los tributos más importantes, los impuestos son definidos por el Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1981, en su artículo 2o. fracción I en los siguientes términos:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos . . . las que se definen de la siguiente manera:

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."

La anterior no puede considerarse propiamente como una definición de impuestos, ya que en su primera parte dispone la obligatoriedad para las personas físicas y morales cuya situación jurídica o de hecho coincida con la del precepto legal, siendo las anteriores, características de las contribuciones en general, y no determina las particularidades del impuesto. Además, en la parte final de la definición, sólo distingue al impuesto por exclusión de las otras contribuciones señaladas en las fracciones siguientes del artículo.

Ante la deficiente definición legal de impuestos, y con el único fin de distinguir a éstos de las otras contribuciones es necesario, recurrir a definiciones doctrinarias:

De la Garza manifiesta: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una ac-

tividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos." ²⁰

Eheberg por su parte sostiene: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas." ²¹

Gastón Jéze ²², no define al impuesto, sino que enumera sus características:

1a. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente es una suma de dinero y no servicios personales.

2a. La prestación del individuo no es seguida por una contra prestación del Estado.

3a. El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4a. Se establece según reglas fijas.

5a. Se destina a gastos de interés general.

6a. Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, definía en su "Artículo 2o.- Son impuestos las pres-

²⁰ Ibidem. pág. 348.

²¹ Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. pág. 35.

²² Ibidem. pág. 36.

taciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter de obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

Algunas definiciones del derecho comparado, es decir, las que se encuentran plasmadas en las legislaciones de otros países, y que puede ser interesante conocerlas son:

Ordenamiento Fiscal Alemán: "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación."

Ley General Tributaria de España: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta."

De todas las definiciones anteriores, se desprenden ciertos caracteres distintivos de los impuestos:

Es una prestación. Esta es la característica principal del impuesto; lo identifica en cuanto a que por la cantidad que el gobernado entera a la Hacienda Pública, no recibirá ninguna contraprestación en forma directa e inmediata, ya que los impuestos se destinan al sostenimiento de los servicios públicos indivisibles,

es decir, aquellos en los que no puede precisarse que persona se beneficia más que otras con la prestación de tal servicio.

En dinero o en especie. En la actualidad, comúnmente se pagan en dinero por la facilidad que proporciona el sistema monetario, aunque en ocasiones excepcionales, el pago puede ser en especie; por ejemplo, en cuanto a la producción de metales preciosos, la Legislación Minera señala que el impuesto se paga precisamente en tregando parte del metal respectivo; de esta forma el contribuyente cumple con su obligación de pagar impuestos, y el Estado tiene el control de calidad en la producción de los minerales.

Es fijado unilateralmente por el Estado. Como autoridad y limitado por sus propias leyes, el Estado en ejercicio de su poder de imperio, tiene la facultad de establecer los impuestos que los gobernados deben de pagar, sin que exista un acuerdo previo entre los sujetos del impuesto, o que éstos manifiesten su conformidad.

Es de carácter obligatorio. Así como el Estado impone el pago de impuestos sin el consentimiento de los particulares, éstos tampoco tienen opción en cuanto al cumplimiento, ya que dado el caso de que dejen de efectuar el pago de sus impuestos, el Estado cuenta con los medios necesarios para obtener el pago del crédito por medio de la facultad económico-coactiva, y además para sancionar a los incumplidos.

Sujeto pasivo. Son aquellos sujetos cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal que señala la ley. El hecho generador del crédito fiscal lo es la situación de hecho o de derecho que dá nacimiento al crédito fiscal; es aquella activi

dad que se encuentra gravada por la ley. Es así que el crédito fiscal nace en cuanto se materializa la hipótesis legal.

Destino. Es cubrir los gastos públicos. Este es uno de los elementos esenciales de todas las contribuciones de acuerdo al artículo 31 fracción IV constitucional. Los impuestos están destinados a sostener los servicios públicos generales, indivisibles, de aprovechamiento general, que son aquellas actividades que el Estado realiza como autoridad para el cumplimiento de sus fines.

Algunos ejemplos de impuestos del actual sistema tributario mexicano y de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997 son:

- Impuesto sobre la renta (ISR), grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio de los gobernados-contribuyentes, provenientes de productos o rendimientos, bien sean del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, que perciban tanto las personas físicas como morales, nacionales o extranjeras.

- Impuesto al valor agregado (IVA), las personas físicas y morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o que importen, bienes o servicios, tienen la obligación de trasladar el impuesto al valor agregado, para que finalmente sea pagado por el comprador, ya que este impuesto grava el consumo de bienes y servicios.

- Impuesto al activo de las empresas (IA), a este impuesto están sujetos aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales y que no produzcan utilidades gravables para el impuesto

sobre la renta. El objeto gravable del impuesto al activo lo es el conjunto de bienes tangibles utilizados por los contribuyentes pa ra realizar sus actividades y que se demeriten por el uso o por el simple transcurso del tiempo, y que no tengan como finalidad ser enajenados dentro del curso normal de operaciones.

b) Aportaciones de seguridad social.

Estas contribuciones no existían como tales en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967; no es sino hasta el Código Fiscal de la Federación de 1981, cuando el legislador las incluye en el ru bro de las contribuciones. Al igual que los impuestos, estas apor taciones también son muy conocidas y bien identificadas por los contribuyentes, en especial por las clases trabajadoras.

La definición legal de esta contribución está conte nida en la fracción II del artículo en estudio:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en ... aporta ciones de seguridad social, ... las que se definen de la siguiente manera:

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

Y en el penúltimo párrafo del mismo artículo conti núa diciendo:

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

El Derecho social ha establecido que es obligación de los patrones proporcionar seguridad social a sus trabajadores: vivienda digna, asistencia médica, educación, recreación, etcétera. Dicha obligación se encuentra consagrada en la Constitución Política vigente, que en diversas fracciones de su artículo 123 señala:

"Artículo 123.- . . .

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

. . .

XII.- Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

. . .

Además, en esos mismos centros de trabajo, cuando su población exceda de doscientos habitantes, deberá reservarse un espa-

cio de terreno, que no será menor de cinco mil metros cuadrados, para el establecimiento de mercados públicos, instalación de edificios destinados a los servicios municipales y centros recreativos.

.....

XXIX.- Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

.....

B. Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores:

.....

XI. La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

a) Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.

.....

d) Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley..."

"Las aportaciones de seguridad social son contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas obligadas a pa

gar las cuotas (patrones y beneficiarios) para el cumplimiento de la seguridad social, la cual está a cargo de entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados y tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo." 23

De acuerdo a la Constitución y a la definición anterior, en primera instancia son los patrones los que están obligados a prestar la seguridad social a los trabajadores, pero ante la dificultad e incertidumbre de que así se cumpla, el Estado, para asegurarse del cumplimiento de esta garantía social, crea organismos sustitutos para que proporcionen tales servicios, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (I.M.S.S.), del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (I.S.S.S.T.E.), y del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (I.S.S.F.A.M.).

En atención al Derecho social, el Estado se ve en la obligación de proteger a la fuerza productiva del país, por lo que impone el pago de las aportaciones de seguridad social, las que se destinan a proporcionar la seguridad social de los trabajadores, que no es una actividad propia del Estado, pero dada su importancia, se desarrolla en forma paralela a la prestación de los servicios públicos.

23 ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo curso de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1993. pág. 403.

En la Doctrina, las aportaciones de seguridad social son denominadas como contribuciones parafiscales, y para que sean consideradas como tales deben de revestir las siguientes características:

- Prestación obligatoria por disposición de la ley, es determinada por el organismo, sin acuerdo de los obligados, en virtud de que se trata de un organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios.

- Es distinta de las figuras tributarias generalmente reconocidas: impuestos, derechos y contribuciones especiales.

- Son a favor de organismos públicos descentralizados o desconcentrados, sociedades de participación estatal, organizaciones gremiales, profesionales o sindicales.

Respecto al empleo del término parafiscalidad, Ramón Valdés Costa, comenta que "a nuestro juicio la expresión parafiscalidad ... es gramaticalmente correcta, ya que con ella se estaría denominando una actividad financiera lateral a la del Estado, lo que evidentemente responde a la realidad. Estamos frente a una actividad financiera que no es de Estado, pero tampoco es privada, ya que cumple fines generales, previstos frecuentemente en las Constituciones y está organizada libre y unilateralmente por el Estado" ²⁴.

A diferencia de los impuestos, el Código Fiscal de la Federación si da una definición de las aportaciones de seguri-

²⁴ Citado por GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 349.

dad social, y de acuerdo a dicha definición, esta contribución cuenta con elementos característicos, que la distinguen del resto de los tributos:

Es una prestación en dinero, al igual que los impuestos se trata de una prestación ya que al efectuar el pago, el contribuyente lo hace sin recibir prestación alguna en forma directa e inmediata; por ejemplo, muchos individuos que realizan sus aportaciones de seguro social, no llegan a necesitar de la atención de dichos servicios, independientemente de ello, tienen la obligación de efectuar sus aportaciones. Es en dinero en virtud de la variedad de actividades que realizan los organismos, lo más útil y práctico es el empleo de dinero para sufragar los gastos, pues ya ha quedado atrás el intercambio de productos para que la aportación pudiese realizarse en especie.

Es una obligación derivada de la Ley. Dicha contribución deriva de la obligación que establecen las leyes: Constitución, Código Fiscal de la Federación, y las leyes especiales respectivas: Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda.

Sujeto pasivo. Son las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, es decir los patrones, o bien, aquellos que se benefician con los servicios sociales que proporciona el Estado y que son los mismos trabajadores.

Destino. Como organismos públicos descentralizados, y de acuerdo a la ley que creó cada entidad, cuentan con personalidad y

patrimonio propios, es por ello que las aportaciones se enteran al Instituto respectivo al que está afiliado el sujeto pasivo, para constituir el patrimonio propio del organismo y así esté en condiciones de prestar el servicio social para el que fue creado.

Los tres ejemplos característicos de este tipo de contribuciones señalados por la Ley de Ingresos de la Federación de 1997 son:

- Cuota para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores. De acuerdo a la Ley del Seguro Social, el Instituto otorga a sus afiliados seguros de riesgo de trabajo, de enfermedades y maternidad, de invalidez, vejez, cesantía de edad avanzada y muerte, guarderías. Los patrones están obligados a pagar íntegramente la cuota señalada, cuando el trabajador perciba el salario mínimo; si el trabajador percibe como salario más del mínimo, entonces el patrón únicamente tiene el carácter de retenedor de las cuotas que descuenta al trabajador.

- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores, la seguridad social de los trabajadores del Gobierno otorga las siguientes prestaciones: Medicina preventiva, seguro de enfermedad y maternidad, de riesgo de trabajo, jubilación, invalidez, muerte, arrendamiento o venta de habitaciones, servicios turísticos, funerarios y promociones culturales. Según lo dispone la ley respectiva, los trabajadores incorporados deben cubrir una cuota fija del 8% de su sueldo base que disfrute, y las dependencias públicas cubrirán aportaciones al equivalente del 17.75% del sueldo

básico de los trabajadores.

- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares. Los miembros del Ejército y de la Marina, gozan de los haberes de retiro, pensiones, compensaciones, ayuda para gastos de sepelio, fondo de ahorro y seguro de vida, venta y arrendamiento de casas, centros de servicio, casa hogar para retirados, servicio funerario y médico. El patrimonio del Instituto lo constituyen las cuotas que aportan militares y sus familiares derechohabientes, así como aportaciones del Gobierno Federal para prestaciones específicas.

c) Contribuciones de mejoras.

También conocidas como contribuciones especiales esta figura tributaria es intermediaria entre los impuestos y los derechos.

La definición legal de estas contribuciones es:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en . . . contribuciones de mejoras, . . . las que se definen de la siguiente manera:

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

Como su nombre lo indica, se trata de una contribución que es pagada por quien recibe un beneficio directo; es explicada por la ciencia de las finanzas como "el principio de beneficio" que Giannini expone de la siguiente manera:

"a veces el Estado, al dar satisfacción a una necesidad pública, al propio tiempo que provee al interés general de todos los ciudadanos, proporciona, por la propia índole de las cosas, una utilidad particular a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad. Así, en el caso de la apertura o del arreglo de una arteria urbana, al propio tiempo que se consigue una mejora en los medios de comunicación y en la estética de la ciudad, que es lo que se pretende al realizar la obra pública en cuestión, se produce necesariamente una ventaja especial para los propietarios de los inmuebles que confinan con la nueva vía. . . Como la satisfacción de la necesidad pública no sólo produce un beneficio para toda la masa de ciudadanos sino que se traduce además en una especial utilidad para algunos de ellos, dada la situación especial en que se encuentran, es justo que una parte del gasto sea soportada por éstos últimos en proporción a la especial ventaja que aquél les depara. Esta forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial." 25

El origen de esta contribución está en una teoría que los economistas han titulado "Teoría del incremento no ganado o plusvalía" que justifica el cobro de las contribuciones de mejoras al señalar que hay particulares que obtienen un inmueble a bajo precio en zonas que aún no cuentan con servicios públicos; el Estado urbaniza dichas áreas proporcionando los servicios necesarios y en consecuencia, el valor de los inmuebles de esa área se

25 Citado por QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. De-recho tributario mexicano. Editorial Trillas. México, 1991. pág. 68.

incrementa, por lo que los beneficiados en forma directa, es decir, los propietarios de los inmuebles, deben pagar una contribución al Estado por el beneficio que reciben con la realización de las obras públicas.

Algunos tratadistas definen las contribuciones de mejoras de la siguiente manera:

Margain Manatou afirma: "Es la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica." 26

Quintana y Rojas manifiestan: "Es una prestación en dinero en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial, al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública." 27

De la Garza sostiene: "Prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica." 28

En el Derecho comparado, algunas legislaciones que contemplan esta figura tributaria son:

26 MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990. pág. 122.

27 QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Op. cit. pág. 69

28 GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 328.

Ley General Tributaria Española:

"Artículo 26.- Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos."

Código Tributario del Uruguay:

"Artículo 13.- Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes."

Código Tributario para América Latina:

"La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del bien beneficiado."

En México, la imposición de este tributo se inició con las legislaciones locales, por ejemplo, de acuerdo a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal ²⁹, los propietarios de bienes inmuebles están obligados a cooperar para la ejecución de obras públicas como redes de agua potable, atarjeas, banquetas, pavimento, alumbrado público, etcétera.

²⁹ Derogada. A partir de 1995, las contribuciones de mejoras son reguladas por el Código Financiero del Distrito Federal.

Actualmente, las contribuciones de mejoras también son acogidas en materia federal al ser contempladas por el artículo 2o. Fracción III y comprendidas dentro del Presupuesto de Ingresos de la Federación.

La difusión de este tributo se ha debido a la "Teoría de la recuperación del costo de obras públicas" ya que con las contribuciones de mejoras, la pretensión del fisco no es cobrar la plusvalía, es decir, el beneficio directo económico que reciben los propietarios de los inmuebles, sino recuperar el costo de la obra realizada.

Como caracteres distintivos de esta contribución están los siguientes:

Es una prestación en dinero, se trata de una prestación en virtud de que el propietario del inmueble no percibe algún ingreso patrimonial, el beneficio especial es el incremento del valor del bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública.

El hecho generador es la realización de una obra pública a cargo del Estado, lo que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas a la obra. Ese beneficio debe de ser de carácter individual y subjetivo; la plusvalía de la propiedad es el límite del tributo para cada contribuyente, y el costo de la obra es el límite de la recaudación total.

El sujeto pasivo lo es el propietario del inmueble ubicado en las inmediaciones de la obra, que experimenta una particular ventaja económica como consecuencia de la realización de la obra

pública; ya que, aunque no reciben un servicio individualizado, sí se benefician directamente por un servicio general, "se paga por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio (obra o servicio público de interés general)." ³⁰

Se afectan al manejo de fondos especiales para obras concretas y el total de la recaudación "no debe de exceder del costo de la obra que se construye. Este costo se distribuye, en la mayor parte de los casos, en forma de derrama entre los propietarios de los predios beneficiados" ³¹.

En opinión generalizada, los tratadistas apoyan la tesis de que las contribuciones de mejoras no deben cobrarse en todos los casos en que se realicen obras públicas, ello en virtud de que en algunas ocasiones, las obras son de enormes magnitudes, el beneficio es general para toda la sociedad y además su costo es altísimo, por lo que no puede derramarse éste sobre los contribuyentes; un ejemplo de ello en México, son las construcciones del viaducto y de las líneas del metro.

Tampoco deben de cobrarse, a juicio de los tratadistas, en los casos en que la obra con su explotación, sea posible recuperar la inversión realizada, por ejemplo las carreteras.

En virtud de que las obras públicas las realiza la Administración Pública Centralizada, bien a nivel federal, estatal

³⁰ MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. pág 121.

³¹ GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 339.

o municipal, las contribuciones de mejoras se encuentran reguladas por las leyes de cada nivel, y de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación de 1997, por este concepto se señalan las contribuciones de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, bien sea para la construcción de redes para el suministro de agua potable, o para el desalojo de las aguas negras.

d) Derechos.

Estas contribuciones ocupan el segundo lugar de importancia, después de los impuestos, en la gran mayoría de las legislaciones en el mundo, esto debido a que constituyen una recaudación de fuertes sumas de dinero que resarcan las erogaciones de la prestación de servicios sobre los que ejerce un monopolio la Administración Pública Centralizada, o bien, auxilian a ésta última en el sostenimiento de servicios públicos generales que con el carácter de particulares puede prestar en un momento dado.

En México, anteriormente a 1982, la recaudación de derechos no tenía la importancia actual; con la publicación de la Ley Federal de Derechos de 31 de diciembre de 1981, llega a su fin la práctica viciosa de cobrar los denominados ingresos no tributarios que establecían mediante acuerdos los Secretarios y Subsecretarios de Estado.

El artículo 2o. del Código Fiscal vigente define en la fracción IV a los derechos:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en ... y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

Los derechos, también son denominados por los tratadistas como tasas o taxas; aunque en las legislaciones tributarias mexicanas, predomina el término derechos, siendo la única en emplear el término tasa la Ley de Industria Eléctrica.

Hecha la aclaración anterior, algunos conceptos de derechos o tasas, proporcionados por los tratadistas, son los siguientes:

Margain Manatou asevera: "Prestación señalada por ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos particulares." ³²

Giannini los define como: "Prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una forma legal, y en la medida que en ésta se establezca por medio de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado." ³³

³² MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. pág. 115.

³³ Citado por QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Op. cit. pág. 67.

De la Garza sostiene: "Contraprestación en dinero obligatoriamente establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio." ³⁴

En el Derecho comparado es donde se emplea el término de tasa; por ejemplo, en el Código Tributario para América Latina, así como en el Código Tributario del Uruguay, éste último establece lo siguiente:

"Artículo 12.- Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe de tener un destino aje no al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo."

De acuerdo a la doctrina y a la ley, los derechos cuentan con determinadas características, de las que pueden señalarse las siguientes:

Consiste en una contraprestación en dinero. Esta es la característica principal de los derechos. En la doctrina el criterio es uniforme en cuanto a que se trata de una contraprestación, ello en virtud de que el contribuyente recibe un servicio del Estado, a cambio de una cantidad de dinero determinada en la ley, y que el gobernado está obligado a pagar; por regla general, se paga al provocarse la prestación del servicio, para que és-

³⁴ GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 325.

te sea satisfecho.

"El derecho es una contraprestación, este término establece la diferencia entre el derecho y el impuesto, porque el impuesto es una prestación, es decir, una cantidad que el particular aporta para los gastos del Estado, pero sin recibir a cambio de ella nada concreto, el derecho es al contrario, una contraprestación lo que significa que a cambio de la cantidad que el particular paga obtiene un servicio concreto determinado." ³⁵

Es una obligación que deriva de la Ley. Para que la contribución sea exigible, es necesaria la conjugación de la hipótesis legal y que el hecho generador se realice. No hay acuerdo de voluntades entre el gobernado y el Estado; "no por el hecho de que el particular sea el que deba de provocar la prestación del servicio debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente" ... En el momento en que el Estado presta un servicio particular cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge la obligación a cargo de éste de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal."³⁶

Hecho generador. El presupuesto legal que da nacimiento a la obligación fiscal de pagar los derechos, es una actividad estatal directa e inmediatamente referida al contribuyente; consistente en la prestación de un servicio público general divisible, a cargo de la Administración activa de la Federación, a petición del

³⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. Los derechos. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Número 10. México, 1955. pág. 361.

³⁶ MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. pág. 97.

governado. En dichos servicios, el aprovechamiento individual puede ser medido. El fundamento de esta contribución lo es el hecho de que el "importe de los servicios prestados por el Estado en forma particular y que dado el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos particulares o divisibles, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio" 37.

Sujeto pasivo. Es el gobernado que solicita la prestación del servicio público general divisible a cargo de la Administración Pública. La obligación de pagar, generalmente, nace al momento en que es satisfecho el servicio, pero en realidad, el pago se hace al momento de solicitar la prestación.

Es importante señalar que debe existir una razonabilidad en el costo del servicio; al respecto, la Ley de Ingresos señala que "las cuotas de los derechos, serán iguales para quienes reciban servicios análogos y para su determinación se tendrán en cuenta el costo de dichos servicios o el uso que se haga de los mismos."

Destino. Por deducción, el destino de los derechos es sufragar los gastos que se generan con la prestación de los servicios públicos generales divisibles de que se traten.

La Ley de Ingresos de la Federación de 1997, sólo enuncia los servicios por los que se cobran los derechos: los que presta el Estado en funciones de Derecho público, los exclusivos

³⁷ Ibidem. pp. 111 y 112.

del Estado a cargo de organismos descentralizados, por el uso y a provechamiento de los bienes del dominio público y por las extraciones de petróleo.

Es la Ley Federal de Derechos, vigente desde 1982, la que ordena en forma sistemática los conceptos por los cuales se deben pagar los derechos; algunos de éstos son:

- Por servicios migratorios, como la expedición de cartas de naturalización y de refrendos, así como por el visto bueno de pasaportes.

- Por servicios de educación, como la expedición y registro de títulos profesionales.

- Por servicios de registro múltiples: de vehículos, patentes y marcas, derechos de autor, de propiedad, etcétera.

- Por aprovechamientos de bienes del dominio público: tramitación de documentos relacionados con los recursos naturales como la caza, la pesca y la explotación de los bosques.

2.- Artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación.

Considerados como un rubro más de ingresos del Estado, distintos de las contribuciones tributarias anteriormente estudiadas, los aprovechamientos y los productos son así conceptualizados de acuerdo a las definiciones que de ellos dá el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación.

Los aprovechamientos no son considerados como contribuciones por mención expresa de la Ley al señalar que son ingresos distintos de las contribuciones. Por su parte, los productos

se generan como contraprestación en una relación Estado-gobernado, pero dicha relación es regulada por el Derecho privado.

a) Aprovechamientos.

Constituyen un grupo de ingresos públicos heterogéneos, en virtud de que no pueden determinarse ni conceptualizarse, ya que se trata de diversos y muy distintos ingresos que no cuentan con las características propias de las contribuciones.

El artículo 3o. del Código Fiscal, en su primer párrafo, define a los aprovechamientos de la siguiente manera:

"Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y las empresas de participación estatal."

El mismo artículo continúa diciendo en su párrafo segundo:

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

La definición que daba el Código Fiscal de 1966 era igual de imprecisa y poco clara:

"Artículo 5o.- Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público no clasificables como impuestos, derechos o productos."

Del concepto anterior, podía deducirse que los

aprovechamientos eran una serie de ingresos fiscales no cobrados oportunamente; por lo general, eran sanciones por el incumplimiento de obligaciones administrativas. Encuadraban en este concepto los recargos, las multas y los intereses.

El Código Fiscal vigente ha cambiado la naturaleza de los aprovechamientos, ya que de acuerdo al último párrafo de su artículo 2o., los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por no cubrir las contribuciones dentro del plazo fijado, se clasifican como accesorios de las contribuciones y adquieren su misma naturaleza.

De lo anterior se concluye que los recargos y sanciones que no provengan de las contribuciones, entran dentro de la clasificación de los aprovechamientos.

En lo que respecta a la doctrina, ésta considera como parte integrante del rubro de los aprovechamientos a los rezagos, que son los ingresos fiscales no cubiertos en el ejercicio fiscal en que corresponde hacerlos efectivos.

Dicha posición doctrinaria es bastante criticable, en virtud de que "el hecho de que no se paguen los impuestos o cualquier ingreso fiscal, en el ejercicio en que deben ser hechos efectivos, no cambia su naturaleza jurídica, ni fiscal y que el término rezagos es más bien de utilización contable o administrativa para identificarlos como tributos no cubiertos oportunamente, pero ello, no hace que se transformen en aprovechamientos" ³⁸.

³⁸ ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. cit. pág. 407.

Como ingresos públicos, los aprovechamientos al igual que las contribuciones, constituyen créditos fiscales, esto es que su pago es obligatorio y que el Estado puede exigirlos mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Los créditos fiscales son obligaciones no cubiertas, cuantificadas en dinero, que tiene un contribuyente para con el fisco.

Algunos de los aprovechamientos que regula la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997 son:

- Por ingresos de funciones de derecho público distintos de las contribuciones: multas por infringir las disposiciones administrativas, decomisos y bienes que pasan a propiedad del fisco federal, cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación, aportaciones por contratistas de obras públicas.

- Por ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, éstos son considerados por la Ley de Ingresos bajo el rubro de Ingresos derivados de financiamientos: emisión de valores internacionales y externos y los financiamientos para el Gobierno Federal, organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

b) Productos.

Esta figura tributaria es similar a la de los derechos, ya que también consiste en contraprestaciones; la diferencia radica en que los derechos son ingresos públicos y constitu-

yen créditos fiscales, por su parte los productos son regulados por el Derecho privado y por lo tanto, no son exigibles através del procedimiento administrativo de ejecución.

El Código Fiscal vigente define a los productos en el párrafo tercero del artículo en estudio, de la siguiente manera:

"Artículo 3o.- . . .

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

Flores Zavala define a los productos diciendo que "los ingresos que se perciben por el Estado por actividades que no son propias de sus funciones de derecho público, ingresan al Estado bajo el rubro de productos. Generalmente estas actividades no las desarrolla el Estado directamente, sino por medio de empresas de economía mixta y el ingreso tiene propiamente el carácter de un dividendo." ³⁹

En el Derecho comparado, los productos también son conocidos como precios; por ejemplo la Exposición de Motivos del Código Tributario del Uruguay expresa que "con respecto a los precios, la diferencia sólo puede establecerse en función de la naturaleza del servicio. Los inherentes al Estado responden al principio de gratuidad y su prestación sólo puede ser gravada mediante

³⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Los derechos. Op. cit. pp. 223 y 224.

diposición legal; los no inherentes al Estado, por regla general, servicios de carácter económico, responden por el contrario al principio de la onerosidad y son por lo tanto retribuíbles mediante el precio."

También tratadistas como Pugliese hablan de precios por los servicios que el Estado "presta sustituyendo a las empresas privadas por motivos de oportunidad política o de conveniencia económica" ⁴⁰.

De acuerdo al anterior Código Fiscal, el de 1966, eran productos los ingresos que percibía la Federación por actividades que no correspondían al desarrollo de sus funciones propias de Derecho público o por explotación de sus bienes patrimoniales.

La parte final de la definición anterior, hablaba de bienes patrimoniales en general, entendiéndose que podía tratarse de la explotación de bienes del dominio público o del dominio privado.

En concordancia con el mencionado Código, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1978, establecía en el inciso 1) de la fracción XVII del artículo 10., los siguientes productos: los derivados de la explotación de los bienes del dominio público, entre otros, el espacio aéreo, el mar patrimonial, playas, puertos y bahías.

Es hasta 1982, con la entrada en vigor del Código Fiscal actual, cuando se excluyen del rubro de los productos, los

⁴⁰ PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa, S.A. México, 1976. pág. 32.

ingresos obtenidos de la explotación de bienes del dominio público, es el Código Fiscal vigente el que ha clasificado como derechos toda contraprestación que el Estado obtenga en sus relaciones de Derecho público, y como productos las contraprestaciones por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

De acuerdo a la Ley General de Bienes Nacionales, en general, los bienes del dominio privado, son aquéllos que están al servicio de las dependencias de la Administración Pública, sean inmuebles o muebles sustituibles.

Las actividades privadas de los entes públicos son gravables, como procedimiento de contabilidad para conocer la situación financiera exacta de dichas empresas, y como punto de equilibrio para permitir la concurrencia en el mercado, en condiciones de igualdad entre las empresas particulares y las entidades públicas.

La clasificación que hace la Ley Federal de Derechos de 1982, incluye en su articulado el cobro de derechos por concepto del uso y aprovechamiento de bienes del dominio público.

La diferencia primordial para distinguir a los derechos de los productos, es explicada por Margain Manatou quien señala que "los servicios que prestan los organismos descentralizados, establecimientos públicos y empresas paraestatales, como los de Ferrocarriles Nacionales, Petróleos Mexicanos, la Comisión Federal de Electricidad, producen ingresos que pasan a formar parte del patrimonio de dichos entes, teniendo el carácter de precios o productos y no de derechos. Además, no se destinan a cubrir los

gastos públicos, que es un requisito constitucional" ⁴¹.

A pesar de su similitud con los derechos, como se señaló líneas arriba, los productos se diferencian de éstos y del resto de las contribuciones, tratándose de estas últimas, el Estado emplea su facultad de enet soberano imponiendo los gravámenes a los gobernados; mientras que los productos no constituyen créditos fiscales, es decir que no son exigibles a través del procedimiento administrativo de ejecución, ya que se trata de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el gobernado, en el que el Estado actúa como particular, obrando como sujeto de Derecho privado.

Los productos se generan por "los servicios que presta el Estado en virtud de un monopolio de hecho, pero no necesario, porque no corresponde a su calidad de poder soberano o de autoridad, como es el caso de la prestación del servicio de agua potable por el Departamento del Distrito Federal" ⁴², cuyo Código Financiero indebidamente los califica como derechos y no como productos.

La Ley de Ingresos de la Federación, considera los siguientes conceptos dentro del rubro de los Productos: ingresos que no correspondan a funciones de Derecho público y, los derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado como la explotación de tierras y aguas, utilidades de la Lotería Nacional y Pronósticos Deportivos para la Asistencia Pública.

⁴¹ MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. pág. 91.

⁴² GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 324.

CAPITULO III.

SANCIONES EN MATERIA FISCAL

POR INCUMPLIMIENTO

DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Previamente al estudio del incumplimiento de la obligación tributaria, es preciso referirse, de manera breve, tanto a la relación tributaria, como a la propia obligación tributaria.

En primer término, la relación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre dos sujetos: por un lado el sujeto activo, el acreedor del tributo, quien tiene el derecho de exigir la prestación, esto es el ente estatal como fisco; y por el otro lado el sujeto pasivo, el deudor del tributo que es el contribuyente obligado a tributar.

Ahora bien, por lo que respecta a la obligación tributaria, ésta consiste, propiamente, en el pago del tributo. Es el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constrañe a las primeras a realizar el pago de una contribución en dinero, y en casos excepcionales en especie, como es el caso del impuesto a la producción de oro, que en México debe pagarse en oro. Esta obligación se genera cuando el sujeto pasivo materializa con su actividad el hecho imponible, la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal.

En términos de lo anterior, resulta que la relación tributaria y la obligación tributaria no son lo mismo; ello en virtu de que la relación tributaria existe sin que se genere la obligación tributaria. Un ejemplo de ello es el del contribuyente que en determinado ejercicio fiscal sufre pérdidas; en este caso, no estará obligado al pago del impuesto sobre la renta, porque no ha percibido una utilidad gravable de acuerdo a la ley de la materia.

Como toda obligación impuesta por una ley, las obligaciones fiscales están previstas de una sanción o pena para el caso de que se incumplan o no se cumplan debidamente.

En materia fiscal, el principal interés del Estado es que se cumplan puntualmente las obligaciones fiscales, en especial las que se refieren al pago de las mismas, ya que si el Erario Público cuenta con los recursos financieros necesarios, el Estado podrá desarrollar sus actividades. En consecuencia, el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye una auténtica necesidad social digna de ser protegida jurídicamente.

Son consideradas por el Derecho en general, como conductas ilícitas y por lo tanto, constitutivas de infracciones:

- la omisión de los actos ordenados por las leyes y,
- la ejecución de los actos que prohíben las leyes.

Las infracciones fiscales constituyen lisa y llanamente una especie de infracciones al ordenamiento jurídico, López Velarde las define como "todo acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe" ⁴³.

El Código Fiscal de la Federación distingue por su importancia las infracciones fiscales y los delitos fiscales; las sanciones a las primeras son impuestas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y las penas correspondientes a las segundas, las impone la autoridad judicial competente.

⁴³ Citado por MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. pág. 328.

De acuerdo al artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, las conductas que constituyen una infracción son:

"Artículo 71.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos."

Del precepto anterior se desprende, que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede realizarse de dos maneras:

la evasión y,

la morosidad.

Como evasión, entendiéndose por ésta el acto de eludir el pago de impuestos; en su modalidad legal, también conocida como elusión o remoción pueden eludirse las obligaciones tributarias a través de procedimientos legales; por ejemplo, el dejar de realizar las actividades que se encuentran gravadas por la ley tributaria, trae como consecuencia que se dejen de pagar los impuestos respectivos.

Tratándose de la evasión ilegal o fraude al fisco, se evade el pago de los impuestos con la realización de actos violatorios de las normas legales; en este caso existe la intención deliberada de violentar las leyes fiscales.

Respecto a la morosidad, aquí sí se cumple con la obligación tributaria, sólo que no es oportunamente; el cumplimiento

to se lleva a cabo fuera de la época señalada para el pago.

Tanto la evasión ilegal como la morosidad son conductas sancionadas por la ley tributaria, siguiendo el principio de la igualdad que debe de existir entre los contribuyentes, ya que de lo contrario, tanto los evasores como los morosos estarían colocados en una situación de privilegio frente a aquellos sujetos que sí cumplen oportunamente con sus obligaciones fiscales.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, en estas condiciones, constituye un ataque grave a la sociedad actual, por ello toda administración tributaria tiene el deber de actuar enérgicamente para lograr la consolidación de una conciencia fiscal social, para que los contribuyentes se den cuenta de la importancia de que el Erario Público reciba las contribuciones a tiempo.

Lo anterior, justifica el hecho de que la aplicación de las normas tributarias pueda hacerse coactivamente, esto en esencia consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, en los casos en que la obligación no se cumpla espontáneamente por los sujetos obligados.

La sanción es "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado" ⁴⁴, tal consecuencia puede ser de muy diversas magnitudes, atendiendo a las condiciones en las que se realizó la infracción y los intereses afectados.

⁴⁴ GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. Editorial Porrúa, S. A. México, 1991. pág. 295.

En el Derecho tributario, la imposición de sanciones tiene como finalidad el que los sujetos pasivos contribuyentes cumplan, puntualmente con sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o necesidades sociales a cargo del Estado.

Muchas sociedades carecen de conciencia social para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que la opinión pública en muchas ocasiones muestra indulgencia ante el incumplimiento de los deberes tributarios, porque la mayoría de las personas no se dá cuenta de que al evadir al fisco está causando un daño a toda la sociedad, disminuyendo las posibilidades de desarrollo económico del país, ya que de hecho, "el nivel de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, es un criterio que refleja con exactitud el grado de desarrollo y de integración social y económica de un pueblo" ⁴⁵.

1.- Apercibimiento.

Propiamente no se trata de una sanción, sino más bien de una advertencia o intimidación que dirige la autoridad al contribuyente o a un tercero, para que cumpla con determinada obligación o acate una prohibición o realice una abstención, y en el caso de que se produzca una transgresión a esa orden administrativa, la autoridad impone una sanción.

El término apercibimiento significa "la adverten-

⁴⁵ GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los delitos fiscales. Perezniato Editores. México, 1995. pág. 3.

cia o conminación que la autoridad hace a determinada persona, de las consecuencias desfavorables que podrá acarrearle la realización de ciertos actos u omisiones" ⁴⁶.

El apercibimiento se aplica cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria comete una infracción a las leyes fiscales, en consecuencia el contribuyente-infractor recibe un orden de la autoridad hacendaria, en la que le indica que debe de dejar de realizar determinada conducta ilícita, y al mismo tiempo lo conmina para que dado el caso de que continúa realizando la actividad prohibida, se le aplicará una sanción.

Además de la llamada de atención para que las conductas ilícitas dejen de realizarse, el apercibimiento también implica "una amenaza de sanción para el caso de incumplimiento de una obligación preexistente" ⁴⁷.

Como todo acto de autoridad que repercute en una afectación de la esfera jurídica de los gobernados, el apercibimiento debe de cumplir con la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional, que a la letra dice:

"Artículo 16.- 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. . ."

Observando el precepto constitucional anterior, el

⁴⁶ Diccionario jurídico mexicano. Tomo I. Instituto de investigaciones jurídicas de la U.N.A.M. Editorial Porrúa, S.A. México, 1991. p.p. 161 y 162.

⁴⁷ FRAGA, Gabino. Derecho administrativo. Editorial Porrúa, S. A. México, 1990. pág. 193.

Código Fiscal de la Federación enumera los requisitos que deben de cubrir los actos administrativos, que la autoridad fiscal deba notificar a los contribuyentes:

"Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban de notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito.

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Estar fundado o motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

De acuerdo al artículo anterior, el apercibimiento debe de hacerse del conocimiento del contribuyente, através de un escrito que emita una autoridad fiscal competente; dirigido a persona determinada, o cuando menos que contenga los datos suficientes para que sea identificada; estar fundado y motivado, es decir que contenga los preceptos legales o bien las consideraciones de hecho, que justifiquen la actuación de la autoridad; expresar el objeto del apercibimiento, tanto la orden que debe de acatar el destinatario, como la advertencia de la posible aplicación de una sanción en caso de desacato; y estar signado por el funcionario

con atribuciones para ello.

En el caso de que se aplique una sanción al contri-buyente infractor, el apercibimiento sirve como antecedente de la advertencia previa que se le hizo, para que evitara realizar la conducta ilícita, y de que si desatendía dicha orden se le impondría una sanción.

Es la reincidencia en la realización de actividades ilícitas, lo que da pauta a que el apercibimiento decretado por la autoridad, se le haga efectivo al contribuyente, mediante la imposición de alguna o varias sanciones.

2.- Sanciones pecuniarias.

La ley establece la imposición de sanciones pecuniarias para los casos en que el ilícito consiguiente de la violación de una norma tributaria no sea considerado como delito.

La pena pecuniaria consiste en la obligación de pagar una suma de dinero a favor del Erario Público y, tiene la naturaleza de una sanción alictiva y no meramente de resarcimiento de los daños ocasionados al buen funcionamiento de la Administración Pública.

La razón tributaria que domina la imposición de las sanciones pecuniarias, es la de reprimir el ilícito que se ha cometido, y también de conseguir un ingreso al ente público.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20%, relativa a cheques sin fondos

con el que se hubiese pretendido pagar las contribuciones, todos estos conceptos son considerados como accesorios de los tributos, y por lo tanto, participan de la naturaleza de estos últimos.

Según las reglas establecidas en el Código Fiscal en el párrafo octavo del artículo 20, cuando exista un adeudo fiscal, en primer término se cobrarán los accesorios, de conformidad con el siguiente orden: primero los gastos de ejecución, después los recargos, luego las multas, y por último la indemnización por pago con cheques sin fondos.

a) Racargos.

Como una de las formas de incumplimiento de las obligaciones tributarias, la morosidad es la falta de cumplimiento oportuno, lo que trae como consecuencia la imposición de recargos.

"El recargo es un pago moratorio que se impone al causante, cuando no cubre oportunamente sus impuestos" ⁴⁸, por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno; se causan a partir de la fecha en que es exigible el crédito fiscal, y hasta que se efectúe el pago.

Los recargos han sido objeto de discusión y estudio por parte de los tratadistas, quienes para explicar su naturaleza jurídica sostienen dos corrientes contrarias.

Por una parte, Giorgio Tesoro es exponente de la corriente que considera a los recargos como una pena o sanción, sus

⁴⁸ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho administrativo. Tomo II. Editorial Porrúa, S.A. México, 1977. pág. 62.

tentando que "el recargo es un sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a los castigados con pena pecuniaria, y consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste..."⁴⁹.

Por otra parte, Bielsa se manifiesta como partidario de la corriente que conceptualiza a los recargos como una simple indemnización, explicando que "la obligación de pagar los recargos o intereses punitivos, como los llama la legislación argentina, tiene en realidad una función de resarcimiento y no de pena, por lo que la definición de punitivos es incorrecta"⁵⁰.

El primer Código Fiscal mexicano de 1938, seguía la segunda de las corrientes mencionadas, la de la indemnización, estableciendo:

"Artículo 207.- Los recargos deberán considerarse, en todo caso, como una indemnización al Erario Federal, por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos."

En lo que respecta al Código Fiscal vigente, éste establece de manera acertada, en el párrafo final del artículo 2o. que los recargos son accesorios de las contribuciones y que participan de la naturaleza de éstas. De ahí que los recargos son considerados como un resarcimiento, y no como una pena, en favor del fisco, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las

⁴⁹ Citado por QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Op. cit. pág. 74.

⁵⁰ Ibidem. pág. 76.

contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, y en función del lapso de tiempo transcurrido entre la fecha en la que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga. Por tal razón, constituye en el fondo, un verdadero interés moratorio.

Tal como lo dispone el artículo 21 del Código Fiscal, los recargos se deben pagar por concepto de indemnización al fisco por falta de pago de las contribuciones, en la fecha o dentro del plazo fijados por la ley. Los recargos se causan por la falta de pago oportuno de todas las contribuciones incluyendo los aprovechamientos, con excepción de las multas fiscales.

La base para calcular los recargos lo es el total del crédito fiscal o suerte principal, que es el monto de la contribución adeudada, excluyendo los propios recargos, la indemnización por pago con cheque sin fondos, los gastos de ejecución y las multas. En el caso de que la contribución si hubiese sido cubierta, pero la cantidad pagada fuese menor a la que realmente correspondía, los recargos se causarán sobre la diferencia.

La cantidad del crédito fiscal se actualiza aplicándole el componente inflacionario; los recargos se causan hasta por diez años, por cada mes o fracción que transcurra a partir de la fecha en que el crédito es exigible y debe pagarse, y hasta que el mismo se efectúe.

La determinación de los recargos hecha por el contribuyente, cuya cantidad sea inferior a la calculada por la ofi

cina recaudadora, será así cobrada y la autoridad procederá a exigir la diferencia.

El requerimiento y cobro de los recargos se hará me diante el procedimiento administrativo de ejecución.

De acuerdo a la ley, en ningún caso las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos corres pondientes, pero sí podrán autorizar a los contribuyentes que paguen a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, y de de cualquier forma, los recargos se seguirán causando en cuanto a la parte diferida, hasta que el crédito sea saldado.

El contribuyente que esté en desacuerdo con la auto ridad hacendaria, respecto de los recargos que le son requeridos, podrá inconformarse através de los recursos administrativos, que son los medios de defensa legales, en materia administrativa, con que cuenta el particular afectado para impugnar un acto adminis trativo, ante la propia autoridad que lo dictó, su superior jerár quico u órgano administrativo competente, para que el acto sea re visado con la finalidad de que se revoque, anule o reforme.

En materia fiscal, los contribuyentes inconformes cuentan con dos clases de recursos administrativos: los especiales y uno general.

Los recursos administrativos especiales son aquellos que se encuentran regulados por las leyes fiscales especiales (co mo la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social); su interposi ción es obligatoria para poder continuar la defensa en una instan cia distinta.

Por su parte, el recurso administrativo general es establecido por el artículo 116 del Código Fiscal Federal:

"Artículo 116.- Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación."

Este recurso es aplicado supletoriamente, ante la omisión de las leyes especiales de regular lo concerniente a los recursos administrativos.

En el caso de que se interponga un recurso administrativo, los recargos sólo serán exigibles después de tramitarse la inconformidad del contribuyente; el crédito será exigible al determinarse en cantidad líquida definitivamente, sólo hasta que se dicte la última resolución con que concluya la inconformidad.

Si el recurso es resuelto desfavorablemente para el contribuyente, no existe modificación alguna a la situación creada por la resolución impugnada y por lo tanto, el crédito fiscal tiene existencia y fuerza legal desde que fue notificado; en consecuencia, los recargos se causarán por el tiempo transcurrido durante la tramitación del recurso. A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la siguiente tesis:

"RECARGOS.- Si la sentencia que dá fin a un juicio de oposición, seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación, reconoce la legalidad de la resolución que determinó la existencia del crédito fiscal, debe considerarse que el crédito fue exigible a partir de la fecha de la resolución que lo determinó, y no a partir de la sentencia que declaró legítima la resolución y los recargos

empiezan a causarse desde la primera resolución."

Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXII. pág. 119.

b) Gastos de ejecución.

Con la simple imposición de las contribuciones, no es suficiente para garantizar su cumplimiento por parte de los obligados, se requiere además, de un procedimiento fiscal efectivo para el cobro de los créditos de los contribuyentes remisos.

El procedimiento administrativo de ejecución o facultad económico-coactiva es un procedimiento de ejecución, necesariamente unida a la materia impositiva y reconocida por la legislación fiscal universal.

Cuando un crédito fiscal no es satisfecho dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, su pago será exigido por la autoridad exactora.

Fraga manifiesta que está "convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas" ⁵¹.

Si la Oficina Federal de Hacienda Únicamente efectúa la notificación de requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas, se cobrarán al contribuyente moroso los honorarios causados por dicha diligencia, los cuales serán deter-

⁵¹ FRAGA, Gabino. Op. cit. pág. 280.

minados por la autoridad recaudadora conjuntamente con la notificación y se pagarán al cumplir con el requerimiento, de acuerdo a lo establecido por el artículo 137 del Código Fiscal, relacionado con el artículo 72 de su Reglamento.

Por el contrario, si la Oficina exactora efectúa erogaciones extraordinarias por emplear el procedimiento administrativo de ejecución a fin de hacer efectivo un crédito fiscal, los contribuyentes morosos estarán obligados a pagar, de acuerdo al artículo 150 del Código Fiscal, el 2% del crédito fiscal por cada una de las diligencias siguientes:

I.- Por el requerimiento de pago.

II.- Por la del embargo trabado.

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

En ningún caso, los gastos de ejecución que correspondan a cada una de las diligencias anteriores, serán menores de noventa y seis pesos, ni mayores a quince mil ciento tres pesos.

Además se pagarán, por concepto de gastos de ejecución, las erogaciones extraordinarias en que incurra la exactora, con motivo del procedimiento administrativo de ejecución relacionadas con gastos de transporte de los bienes embargados, avalúos, publicación de convocatorias y edictos, inscripción de los gravámenes en el Registro Público correspondiente, los originados para la obtención de certificados de libertad de gravámenes, los honorarios de depositarios y peritos, y los honorarios de las personas que sean contratadas por los interventores.

Los ingresos recaudados por gastos de ejecución, se destinarán al fisco federal para el establecimiento de fondos de productividad y para el financiamiento de programas de formación de funcionarios fiscales.

La facultad económico-coactiva "es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor" ⁵².

La finalidad del procedimiento de ejecución es la recaudación del importe de lo debido, por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor.

El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla a través de una serie de actos procedimentales, que tienen el carácter de actos administrativos, y se inician con la orden de requerimiento de pago al contribuyente incumplido, el mandamiento de ejecución, el embargo, y en su caso, el remate y la aplicación del producto del mismo al interés fiscal.

El Código Fiscal regula en el "Título Quinto De los procedimientos administrativos", "Capítulo III Del procedimiento administrativo de ejecución", todo lo relacionado con este procedimiento de ejecución forzosa, respecto de las reglas que debe de seguir la autoridad durante el desarrollo del mismo.

De acuerdo a la ley, las autoridades fiscales están facultadas para exigir el pago de los créditos fiscales que no ha

⁵² GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 780.

yan sido cubiertos o garantizados dentro del término legal. Esta facultad no es ilimitada ya que está sujeta a un término de cinco años, con el transcurso de los cuales se extingue el crédito fiscal por prescripción, y por lo tanto, el mismo ya no es exigible.

El ejercicio de la facultad económico-coactiva inicia con la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes; esta diligencia es practicada por el ejecutor que nombra el jefe de la oficina exactora, quien se constituye en el domicilio del deudor, para notificarle personalmente el mandamiento de ejecución, que es la resolución dictada por la Oficina Federal de Hacienda, en la que ordena se requiera al deudor para que efectúe el pago del crédito fiscal y de sus accesorios legales y, en caso de que no lo haga en el acto, se proceda a embargar bienes de su propiedad, suficientes para cubrir los adeudos fiscales.

En primera instancia, es el deudor o persona con la que se entienda la diligencia, quien tiene la facultad de señalar los bienes sobre los cuales se ha de trabar el embargo, siguiendo este orden: dinero, metales preciosos y depósitos bancarios; créditos de fácil e inmediato cobro; bienes muebles distintos de los anteriores, y bienes inmuebles. La facultad de señalar bienes pasará al ejecutor, cuando no sean suficientes los que señaló el ejecutado o que no se haya seguido el orden legal; cuando sean señalados bienes fuera de la jurisdicción de la oficina exactora, o se trate de bienes de fácil descomposición o materiales inflamables.

La guarda y custodia de los bienes embargados se en

comienda a los depositarios que fuesen necesarios. Dichos depositarios son nombrados, bajo su responsabilidad, por el jefe de la Oficina ejecutora, y a falta de dicho nombramiento, serán designados por el ejecutor.

Del desarrollo de la diligencia se levantará acta circunstanciada, en la que se detalle todo lo ocurrido durante el transcurso de la misma, dejándose una copia de ésta al ejecutado.

Una vez que se ha trabado el embargo sobre los bienes del deudor, que sean suficientes para garantizar el crédito fiscal, se procede a la valuación de dichos bienes. De común acuerdo, la autoridad y el ejecutado pueden fijar el avalúo en un plazo de seis días a partir de la fecha en que se practicó el embargo. En caso de que el embargado o un tercero estén inconformes con el avalúo practicado por la autoridad, podrán interponer como medio de defensa el recurso de revocación, en términos del artículo 117 del Código Fiscal, y designar un perito de su parte.

La enajenación forzosa es el acto central del procedimiento de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal. Dicha enajenación procede al concluirse el avalúo y se lleva a cabo através del remate, de la enajenación fuera de remate o de la adjudicación al fisco federal.

Para proceder con el remate, se convocarán postores dentro del término de treinta días, siguientes a la fecha en que se determinó el precio base con fundamento en el avalúo. También serán notificados del remate, los acreedores de los bienes embargados, si es que los hubiere.

Fincado el remate, el postor ganador enterará en la caja de la oficina ejecutora, de contado, el saldo de la cantidad ofrecida en su postura o, en su caso, de la puja. Dicho pago deberá de hacerlo dentro de los tres días siguientes al remate, tratándose de bienes muebles, y dentro de diez días, si se trata de bienes inmuebles. Hecho el pago, los bienes se entregarán libres de gravámenes al nuevo dueño.

En lo que se refiere a la enajenación fuera de remate, ésta procede cuando el embargado proponga comprador antes de que se finque el remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco; tratándose de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que no se cuenten con los lugares apropiados de conservación; y tratándose de bienes en cuya primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

Por su parte el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes por falta de postores, falta de pujas o en caso de posturas o pujas iguales.

Contra los actos administrativos que exijan el pago de créditos fiscales, que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, que afecten el interés jurídico de terceros o que determinen el valor de los bienes embargados, los sujetos afectados podrán interponer el recurso de revocación.

La interposición del recurso se realiza ante la propia autoridad hacendaria que actuó como ejecutora, para que revise el acto que se reclama, y dicte una resolución que revoque, anule o modifique al mismo.

c) Multas.

"La multa es una sanción pecuniaria que se impone cuando se violan las leyes fiscales" ⁵³; y consiste en la obligación de pagar al Estado una suma de dinero. Dicha sanción es establecida por la ley, cuando ésta no ha considerado como delito el ilícito consiguiente de la violación de una norma tributaria. A este respecto, el Código Fiscal de la Federación señala:

"Artículo 70.- La aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en la responsabilidad penal."

En el sistema jurídico mexicano, de acuerdo con el artículo 21 constitucional, es competencia exclusiva de la autoridad administrativa la aplicación de sanciones (entre ellas la multa) por infracciones a los reglamentos gubernativos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su jurisprudencia, ha sentado dos principios fundamentales en materia de multas, dando por aceptada la competencia en esta materia de la Administración Pública:

- Todas las multas tienen el carácter de sanciones, pero no por ello dejan de catalogarse dentro de los cobros fiscales.

- Las multas que impongan las autoridades administrativas deben ajustarse estrictamente a la ley, o contra ellas procede con-

⁵³ SERRA ROJAS, Andrés. Op. cit. Tomo II. pág. 61.

ceder el amparo.

La graduación de las multas debe de efectuarse con forme a la naturaleza e importancia de la infracción. El artículo 21 constitucional no fija límite alguno a las multas que impongan las autoridades administrativas, pero deben de fundarse en la ley o reglamento respectivo. Para tal efecto, las leyes fijan topes máximos y mínimos, para que la autoridad que aplique la multa pug da valorar razonablemente las circunstancias de cada caso en particular. En este sentido, si bien la multa no debe regularse exclusivamente por el monto del impuesto omitido, es de equidad tener en cuenta esa circunstancia para su fijación, porque en cierto modo, lo que importa es la intensidad de la lesión causada al Estado; pero además, merece apreciarse la actitud del infractor, ya que la falta de intención de perjudicar la renta fiscal no pue de equipararse, en grado de responsabilidad, con la que pone de manifiesto un evidente propósito de fraude, aparte de considerarse la conducta anterior del infractor, sobretodo si ya fue objeto de otras sanciones por infracciones fiscales.

La facultad discrecional que tienen las autoridades fiscales para señalar el monto de las multas, dentro del mínimo y máximo que señala la ley, tiene su fundamento en el interés público; la autoridad, al imponer una multa, considera la conveniencia de destruir prácticas establecidas tanto para evadir las obligaciones fiscales, como para infringir de cualquier otra forma, las disposiciones tributarias.

Por otra parte, la facultad discrecional de la au-

toridad, al fijar el monto de la multa, implica el deber de aplicar penas justas, equitativas y proporcionales a la infracción; por lo tanto, la autoridad debe tomar en cuenta la importancia de la infracción, de acuerdo a la gravedad del daño o de peligro para el erario, y también, las condiciones del causante, como lo es su personalidad, deducida de sus antecedentes y su forma de vida individual, familiar y social.

Pareciera que la facultad discrecional de las autoridades es arbitraria, pero no es así. El artículo 16 constitucional garantiza a los particulares que las resoluciones de las autoridades deben estar fundadas y motivadas. En consecuencia, para que una autoridad ejercite su facultad discrecional, es indispensable un precepto legal que se la otorgue; si no existe esa ley, la resolución será infundada y por lo tanto ilegal.

El desvío de poder es el límite de la facultad discrecional, y es explicado en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1936 de la siguiente manera:

"Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por el abandono de las reglas que aunque expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por el desvío de poder a las sanciones, porque es ahí en donde la necesidad al acatamiento de las reglas implícitas antes dichas aparece con claridad en el derecho tributario mexicano, puesto que en la materia de los impuestos las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos

expresos de las leyes."

El Tribunal Fiscal de la Federación ha declarado que existe desvío de poder cuando: el interés fiscal sea de poca cuantía y en consecuencia, la multa impuesta sea exagerada; no se tome en consideración que se trata de la primera infracción; la autoridad no tome en cuenta los escasos recursos económicos del infractor; o que no se considere la comparecencia voluntaria para reparar la infracción por parte del contribuyente.

Conforme al Código Fiscal, algunas de las infracciones sancionadas con la imposición de multas son:

- Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79): no solicitar la inscripción al mismo cuando se tenga dicha obligación, no citar la clave del Registro (R.F.C.), dejar de utilizar el código de barras en los casos que la ley lo ordena.

- Relacionadas con la obligación de enterar las contribuciones (artículo 81): cuando se dejen de realizar dentro del plazo y en los términos que establecen las disposiciones legales, o presentar declaraciones, solicitudes o avisos incompletos, o bien que contenga errores.

- Relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad (artículo 83): carecer de todo sistema contable o de algún libro en especial de acuerdo a la ley, o que la contabilidad se lleve en forma distinta a las que permite la ley.

- Relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (artículo 85): oponerse a la práctica de las visitas domiciliarias, negar la información que se solicite en las mismas, care

cer de la contabilidad requerida.

- Relacionadas al ejercicio de la función pública (artículo 87): no exigir el pago de contribuciones o permitir que se realice en forma distinta a la que dispone la ley, asentar datos falsos en cuanto a visitas domiciliarias, exigir prestaciones no previstas por las disposiciones fiscales.

- Relacionadas con terceros (artículo 89): asesorar o colaborar con otros en la comisión de infracciones fiscales.

El monto de las multas que el Código Fiscal vigente establece van desde los \$ 12.00 (doce pesos) y hasta \$ 150,000 (ciento cincuenta mil pesos), dependiendo de la infracción que se cometa y el monto de las contribuciones omitidas.

La autoridad al imponer las multas por la comisión de las infracciones fiscales, debe fundar y motivar su resolución y además, debe considerar las agravantes contenidas en el artículo 75 del ordenamiento tributario, como lo son la reincidencia, el uso de documentos falsos, que se lleve más de una contabilidad o libro social, la destrucción de la contabilidad para que no haya elementos que cuantificar, la omisión de las contribuciones retenidas o recaudadas, así como la comisión de infracciones de manera continuada.

Para la determinación de las multas, el monto señalado por la ley será sujeto a la actualización, conforme al índice inflacionario, y a los ajustes o redondeos.

En el caso de que la multa sea pagada por el contribuyente infractor, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes

tes, a la fecha en que se le notificó la resolución por la que se le impone la multa, ésta se reducirá en un 20%, sin necesidad de que la autoridad dicte una nueva resolución.

Los ingresos que obtenga la Federación por concepto de multas se destinarán a fondos de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal encargado de la comprobación, determinación, notificación y ejecución de los créditos fiscales.

Las autoridades están impedidas por la ley, para imponer multas a los contribuyentes que cumplan con sus obligaciones fiscales, aún fuera de los plazos, pero de manera espontánea, esto es sin conocimiento de la infracción por parte de la autoridad hacendaria y sin que medie requerimiento de ésta o bien, que la infracción se haya cometido a causa de fuerza mayor o caso fortuito.

De acuerdo a lo que establece el Código Fiscal, las multas se clasifican en:

- multas en cantidad fija,
- multas variables,
- multas aumentadas y,
- multas disminuidas.

Tratándose de las multas en cantidad fija, la ley señala una cantidad específica, como monto de la multa a la que se hace acreedor el contribuyente que comete una infracción fiscal determinada.

En el caso de las multas variables, las disposicio

nes fiscales establecen un mínimo y un máximo, dentro de los cuales, la autoridad debe fijar el monto de la multa a imponerse, ejerciendo su facultad discrecional.

Las multas aumentadas, son impuestas cuando se presenta una agravante, y de conformidad con lo que establece el artículo 77, en su fracción I, del Código Fiscal Federal, el monto de las multas se aumentará en un 20% tratándose de reincidentes, en un 50% por la omisión de pago de contribuciones retenidas o recaudadas, y en un 60% cuando se falsee la información contable.

Finalmente, las multas se disminuirán en un 20%, siempre y cuando el infractor pague la contribución omitida o haga la devolución de un beneficio indebido con sus correspondientes accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación de la resolución.

3.- Otras sanciones.

Bajo este rubro se estudiará un grupo de sanciones más severas, cuyos efectos son más trascendentales, en comparación con las pecuniarias.

Además de la imposición de sanciones pecuniarias, la comisión de los ilícitos fiscales puede traer como consecuencía, la imposición de sanciones accesorias de contenido heterogéneo, que se resumen en una restricción de la esfera jurídica individual através de modificaciones temporales y en algunos casos permanentes, relativas al ejercicio de determinados derechos.

Este grupo de sanciones accesorias comprende:

- la clausura,
- el decomiso,
- la intervención administrativa de las empresas,
- la configuración de delitos y,
- la inhabilitación para desempeñar puestos públicos.

Dichas sanciones se diferencian de las pecuniarias en cuanto a que la afectación de la esfera jurídica del contribuyente infractor es directa e inmediata; por ejemplo, mientras que las multas son cobradas, realmente, tiempo después de su imposición, tratándose de una clausura, el cierre del establecimiento es inminente y el infractor se ve afectado y presionado de manera efectiva, para cumplir con sus obligaciones o para dejar de realizar determinadas actividades.

a) Clausura.

Ciertas leyes disponen que en determinados casos, las autoridades fiscales, pueden imponer como sanción accesoria la clausura de un establecimiento comercial o industrial, por el incumplimiento de obligaciones formales o por el ejercicio clandestino de actividades prohibidas.

La clausura es el cierre o suspensión de operaciones, temporal o definitivo, de personas morales o físicas, que no han cumplido con sus obligaciones fiscales; en consecuencia, y para evitar que se continúe con actividades ilícitas, la autoridad hacendaria ordena la clausura, para presionar al contribuyente a

cumplir con determinadas obligaciones.

Independientemente de la imposición de las sanciones pecuniarias respectivas y del cobro de las contribuciones omitidas, la clausura es una sanción accesoria que supone ulteriores consecuencias desfavorables para el contribuyente infractor, derivadas de la comisión de infracciones fiscales.

Con la clausura, principalmente se busca sancionar la operación clandestina de actividades industriales no manifestadas o ilegales, así como la omisión de pago de las contribuciones respectivas.

"La clausura preventiva o provisional puede ser utilizada por el legislador, según lo desee, como un mero medio de apremio o como una sanción; la clausura definitiva, por su obvia finalidad represiva y aflictiva, es siempre una sanción." 54

Las medidas de apremio son impuestas por la autoridad para hacer cumplir sus resoluciones, lo que se justifica por la necesidad existente para el cumplimiento de aquéllas y el ejercicio de la potestad de imperio de que está investida la autoridad para hacer cumplir sus determinaciones.

Por otra parte, la imposición de sanciones atiende al desacato manifiesto de las disposiciones legales, bien sea incumpliendo lo expresamente ordenado por éstas, o realizando lo que las mismas prohíben.

La clausura provisional es considerada como una me

54 GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pág. 752.

dida de apremio porque viene adicionada a la multa, y además, su finalidad es forzar o apremiar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que la clausura se mantiene hasta que éstas últimas sean satisfechas y, en consecuencia se levanta inmediatamente que se obtiene el cumplimiento de lo requerido. Lo anterior viene a reafirmar que la intención del legislador dista mucho de sancionar, más bien, es el aplicar coerción para que se cumplan las prestaciones omitidas.

También es otra prueba, de que la finalidad de la clausura, es obtener la satisfacción de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, y no precisamente sancionarlo; el hecho es de que si se cumplimentan dichas obligaciones al inicio de la diligencia respectiva, la clausura no se lleva adelante.

En cierta forma, la clausura sustituye al embargo precautorio de establecimientos comerciales o industriales, pero implica una presión mucho mayor, ya que al suspenderse las operaciones de la negociación clausurada, los perjuicios sufridos por el dueño de la empresa, le impiden o cuando menos le dificultan, el cumplimiento de las obligaciones requeridas a la brevedad posible.

En lo que respecta a la clausura definitiva, ésta se impone como una sanción, persiguiendo un fin represivo y aflictivo, ya que en primer término, se realiza una clausura preventiva, dándosele la oportunidad al infractor de cumplir con las disposiciones legales y, regularizar de esta manera su actividad. Si a pesar de ese primer aviso de clausura, el sujeto obligado sigue

incumpliendo las normas fiscales; ya que habiéndolas satisfecho, vuelve a reincidir en las mismas conductas ilícitas, entonces será sancionado con la clausura definitiva; con su aplicación la autoridad, evidentemente no busca el cumplimiento de la ley, sino que el fin que persigue es el de sancionar al infractor.

b) Decomiso.

Considerado como una sanción de gran importancia, el decomiso de mercancías o efectos objeto de la infracción fiscal, se limita en la gran mayoría de las legislaciones del mundo, a los impuestos aduaneros y a los gravámenes al consumo.

"Técnicamente el decomiso es una sanción o pena que establece la ley, consistente en la pérdida de los instrumentos con los cuales se comete un delito, o de los bienes que son objeto de aquél." 55

En el Derecho Fiscal, el decomiso constituye una verdadera sanción de carácter patrimonial, en general conexas o accesorias a las penalidades aplicables al infractor.

La naturaleza jurídica del decomiso, ha sido muy discutida por los doctrinarios, ya que por una parte, algunos consideran que se trata de una sanción civil, otros de una medida de seguridad, y otros finalmente, de una sanción propia y verdadera. En realidad, esta última teoría parece ser la más acertada, ello en virtud de que para la aplicación de dicha sanción, no se exige

55 ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. cit. pp. 445 y 446.

la demostración de un daño, ni tampoco sirve para prevenir el delito, sino sólo para reprimir la comisión de un ilícito. En suma, el decomiso consiste en la sustracción de determinados bienes del dominio o propiedad de una persona, cuando se trate de bienes prohibidos o que su obtención se haya realizado através de medios ilícitos, pena que es impuesta por la autoridad judicial penal.

El decomiso es una pena de carácter excepcional, prevista por el legislador respecto a la comisión de delitos especiales, en los que la detracción de la cosa, como en el caso del contrabando, permite conseguir la finalidad de tutelar el interés público en la recaudación de los ingresos fiscales.

Los objetos susceptibles del decomiso, además de ser prohibidos o de dudosa procedencia, lo son en virtud de que perjudican la economía, la salud y la industria de un país. El decomiso se lleva a cabo para impedir que se continúe con la violación de las leyes.

Así por ejemplo, la legislación fiscal dispone que procede el aseguramiento de bienes en la vía administrativa cuando al realizarse actos de inspección se descubran negociaciones, vehículos u objetos, cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte o importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o con autorización de ellas, sin que se hubiese dado cumplimiento a la obligación respectiva.

La legislación aduanera es la que más específicamente hace referencia al decomiso; lo autoriza tratándose del delito de contrabando y otras infracciones aduaneras, procediendo

respecto a mercancías y objetos, así como todo medio o vehículo de transporte, animales o demás elementos y utensilios, propiedad de los autores y cómplices, que fueron empleados para la comisión del delito de contrabando.

Es el Código Fiscal el que regula lo referente al delito de contrabando, y de acuerdo a sus disposiciones, el decomiso procede tratándose de mercancías que se introduzcan al país, omitiéndose el pago total o parcial de los impuestos respectivos, o sin el permiso necesario de la autoridad, o que su importación esté prohibida.

Así mismo, la autoridad fiscal, procederá a decomisar las mercancías de procedencia extranjera, que carezcan de la documentación que acredite su legal importación o estancia en el país, o bien en el caso de que sean dudosos los medios de transporte desde el país de origen, así como su infiltración en territorio mexicano.

También quien tenga en su poder, adquiera o comercialice con mercancías extranjeras, que no sean de uso personal, y que no estén amparadas por la documentación respectiva que avale su legal introducción al país, sufrirán como sanción el decomiso de dichas mercancías.

Tratándose del contrabando, es importante señalar que las penas correspondientes a este delito, tanto la pena de prisión como el decomiso de los efectos, son impuestas por la autoridad judicial penal; de éste modo no se trata de una sanción principal y de otra accesoria, sino de sanciones

paralelas e independientes.

c) Intervención administrativa.

Se trata de una medida de orden administrativo pero que importa una penalidad, y que tiene exclusiva aplicación en las empresas. Conforme a lo ya estudiado en el apartado de los gastos de ejecución, y a lo que menciona De la Garza ⁵⁶, el procedimiento administrativo de ejecución tiene tres presupuestos:

1. La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes respectivas.
2. La invasión por parte de la autoridad exactora, en la esfera jurídica del contribuyente deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero.
3. La satisfacción del interés fiscal, mediante el ingreso de la cantidad de dinero que se le debía al fisco federal.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, la intervención administrativa de las empresas se realiza a través del procedimiento administrativo de ejecución, constituyendo de esta manera una modalidad del embargo:

"Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

- I.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematar-

⁵⁶ GARZA, Sergio Francisco De la. Op. cit. pp. 756 y 757.

los, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

II.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales."

Es así, que para proceder a la intervención de una empresa, la autoridad fiscal deberá de requerir el pago de los impuestos omitidos, y en el caso de que el contribuyente incumplido no lo haga en el acto, se le hará saber el mandamiento de ejecución respectivo. Hasta aquí, la ejecución forzosa es idéntica; se diferencia a partir de que se procede a embargar.

Cuando se embarguen negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, el depositario designado, por el Jefe de la oficina exactora o por el ejecutor durante la diligencia, tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja y desempeñará su cargo dentro de las normas jurídicas en vigor, con todas las facultades y responsabilidades inherentes al mismo. El nombramiento de interventor deberá anotarse en el Registro Público correspondiente.

La función del interventor con cargo a la caja consiste esencialmente en inspeccionar el manejo de la negociación y las operaciones que en ella se verifiquen, a fin de que produzcan el mejor rendimiento posible y en retirar de la negociación intervenida, después de haber separado las cantidades correspondientes a créditos preferenciales, el 10% de los ingresos en dinero y en-

terarlos, diariamente o en la medida en que se realice la recaudación, en la caja de la oficina ejecutora.

Como protector de los intereses del fisco federal, el interventor que tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación intervenida o de operaciones que pongan en riesgo los intereses fiscales, dictará las medidas provisionales, urgentes que considere necesarias, dando inmediata cuenta a la autoridad ejecutora para que, según el caso, las ratifique o determine lo conveniente para remediar el mal.

Si tales medidas urgentes dictadas por el interventor no fueren acatadas por el deudor o por el personal de la negociación embargada, la oficina ejecutora ordenará de plano que el interventor se convierta en administrador.

Para el ejercicio de su cargo, el interventor tendrá todas las facultades que normalmente corresponden al administrador de la negociación, bien como dueño de la empresa en caso de que el embargado sea una persona física, y como gerente o director general de la empresa tratándose de personas morales: plenos poderes para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas, otorgar los poderes generales y especiales que considere pertinentes y revocar los mismos, así como los que hayan sido otorgados por la empresa intervenida.

La Exposición de Motivos del Código Fiscal vigente expresa que "tratándose de embargo de negociaciones se tuvo cuidado de establecer reglas que pongan a salvo el mantenimiento de las

fuentes económicas, sin que los interventores queden facultados para retirar fondos o efectos que impidan el funcionamiento normal de dichas negociaciones. Para ello se corrigieron disposiciones que autorizaban para retirar los frutos y productos y aplicarlos al pago de los créditos fiscales, en cuanto no correspondían a resultados netos de la negociación".

Sin perjuicio de las facultades anteriores, la asamblea y demás órganos de administración de la sociedad intervenida, podrán continuar con sus reuniones regulares para conocer de sus asuntos y de los informes que rinda el interventor, así como para opinar de los asuntos que se sometan a su consideración.

El interventor podrá convocar a asamblea a la administración, o a junta de accionistas o socios de la empresa, para los fines que considere necesarios, pero no estará supeditado en su actuación, a las decisiones que tomen dichos órganos.

En particular, el interventor tiene las siguientes obligaciones, de acuerdo con el artículo 167 del Código Fiscal:

"I.- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.

II.- Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación."

No obstante, de que la negociación que se pretenda intervenir, ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará nuevo interventor, el que actuará como tal en las otras intervenciones y también en la fiscal, mientras dure ésta última.

Tanto la designación como el cambio de interventor, se hará del conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

La intervención administrativa no será por tiempo indefinido; una vez que sea satisfecho el crédito fiscal será levantada o bien, cuando se trate de negociaciones insolventes o improductivas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades para recomendar su enajenación o liquidación.

La enajenación de las negociaciones procederá cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en determinadas épocas del año; en este caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance a cubrir el porcentaje de crédito que resulte.

Cuando se dé alguno de los supuestos para que proceda la enajenación de la negociación intervenida, la oficina ejecutora procederá al remate, de conformidad con las disposiciones ya estudiadas en los gastos de ejecución.

d) Configuración del delito.

Las contribuciones conforman piezas fundamentales para el cumplimiento de las funciones que todo Estado de Derecho está obligado a desempeñar. De ahí que al sistema fiscal le resulte decisivo que deba ser protegido con los instrumentos más eficaces que tiene, erigiéndose por tanto el Derecho Penal en un ele-

mento importantísimo para que el Estado pueda cumplir el logro de la paz social y el mantenimiento de una convivencia comunitaria ordenada. "Si el incumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a simple negligencia, sino fue provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio al Fisco Federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el Derecho Penal; es decir, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra la Hacienda Pública, por el cual será castigado con una pena..." 57

La palabra delito deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

La noción jurídica de delito es establecida por el Código Penal:

"Artículo 7o.- Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales."

En el sistema fiscal mexicano, el legislador no establece ninguna diferencia de carácter sustancial entre los delitos y las infracciones fiscales, de ahí que exista un trato desigual para algunos contribuyentes, ya que a algunos solamente les son aplicadas las sanciones pecuniarias, y a otros además de éstas se les impone la pena privativa de la libertad.

Para ser considerado como delito, además de valorar si se incumplió con las obligaciones fiscales, también debe de considerarse la cualidad de los medios empleados y la utilización

57 GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Op. cit. pág. 11.

de simulaciones, falsedades u otros engaños que se realizan con la finalidad de provocar un error en los órganos de la Administración Tributaria.

En este sentido, los delitos previstos en el Código Fiscal no son concebidos como herramientas recaudatorias cuando los instrumentos de recaudación del Estado han fracasado, sino exclusivamente como instrumentos de justicia ante la lesión de bienes jurídicos.

Algunas de las causas generales de la existencia de los delitos fiscales son: la tendencia innata del hombre a impedir que su patrimonio se debilite; la complejidad de los sistemas fiscales; el incremento de los impuestos para disimular el aumento del fraude fiscal; y la preferencia por correr el riesgo de una inspección fiscal que pagar oportunamente, ello ante la imposibilidad material de Hacienda para ejercer actos de control y vigilancia sobre todos los contribuyentes.

Con la penalización de los delitos fiscales, "no se persigue la reparación del daño causado a la sociedad por los delincuentes, sino el resarcimiento de los perjuicios sufridos por el Fisco" ⁵⁸. Es por lo anterior que tratándose de delitos fiscales, la autoridad judicial no impondrá una sanción pecuniaria; serán las autoridades administrativas las que hagan efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin perjuicio del procedimiento

⁵⁸ MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, S. A. México, 1979. pág. 110.

penal que se siga ante el órgano jurisdiccional.

Debido a lo anterior, para proceder penalmente por los delitos fiscales, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela correspondiente a los delitos de contrabando, defraudación fiscal, de comercio clandestino, cometidos por depositarios, interventores o servidores públicos, por alteración o destrucción dolosa de instrumentos de control, y además, Hacienda debe declarar el perjuicio sufrido o que pudo sufrir el fisco federal; en los demás ilícitos bastará la denuncia de hechos que haga la autoridad fiscal, ante el Ministerio Público Federal, aportándole las actuaciones y pruebas de que se hubiere allegado.

Tratándose de los delitos perseguidos por querrela, la acción penal de la Secretaría de Hacienda prescribe en tres años, a partir del día en que tenga conocimiento del delito y delincuente, y si no tiene conocimiento, en cinco años a partir de la fecha de la comisión del delito.

La Secretaría de Hacienda tiene la facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento del proceso penal que haya iniciado mediante querrela, hasta antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones, siempre y cuando, el procesado pague o garantice las contribuciones omitidas, los recargos y las multas respectivas.

Cuando el procesado pague o garantice el interés fiscal, a solicitud suya, la autoridad judicial podrá reducir hasta en un 20% el monto de la caución, siempre que haya elementos

que justifiquen dicha reducción.

El Código Fiscal sanciona tanto la comisión de los delitos fiscales, como el encubrimiento y la tentativa; tratándose de esta última, se sanciona cuando la interrupción o no producción del resultado se deba a causas ajenas a la voluntad del agente infractor.

Las sanciones penales son establecidas por el Código Fiscal bajo el rubro "De los delitos" en el Capítulo II, del Título Cuarto "De las infracciones y delitos fiscales", artículos 92 y siguientes, de acuerdo a dichas disposiciones, son delitos fiscales:

- El contrabando, incurre en esta figura delictiva quien introduzca o extraiga del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial de impuestos, sin el permiso de la autoridad competente o bien, tratándose de mercancías de importación o exportación prohibidas.

- La defraudación fiscal, la comete quien mediante el uso de engaños o aprovechándose de los errores, omita el pago total o parcial de las contribuciones u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

- Los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, se configuran por contravenir las disposiciones legales que se refieren a este registro: omitir solicitar la inscripción al mismo por quien esté obligado a ello, no rendir los informes respectivos o hacerlo con falsedad, por duplicidad de registros, o la falta de aviso de cambio del domicilio fiscal.

- La omisión o falsedad en las declaraciones fiscales o la du
plicidad o carencia de sistemas contables.

- Los delitos cometidos por el depositario o interventor de-
signado por la autoridad fiscal, por disponer del bien depositado
o de sus productos, o de las garantías otorgadas, así también por
ocultar o no poner a disposición de la autoridad, los bienes de
los que es depositario.

- La alteración o destrucción de aparatos de control, sellos
o marcas oficiales, así como de las cajas registradoras que se en
cuentren en las oficinas recaudadoras; también la posesión o ena-
jenación ilegal de marbetes.

- Los delitos cometidos por los servidores públicos, por orde-
nar o practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito, o
por revisar físicamente mercancías en lugares distintos a los re-
cintos fiscales.

- El robo o destrucción de mercancías en los recintos fisca-
les o fiscalizados.

Las sanciones que prevé el Código Fiscal por la co-
misión de cualquiera de los delitos anteriores, consisten en penas
de prisión que van desde los tres meses hasta nueve años, depen-
diendo del ilícito cometido, y como ya se mencionó en reiteradas
ocasiones, la imposición de las sanciones penales corre a cargo
de las autoridades judiciales, independientemente de que la Ha-
cienda Pública haga efectivo el cobro de las contribuciones omiti
das, debidamente actualizadas y de los respectivos recargos y
multas.

e) Inhabilitación.

La inhabilitación al cargo o puesto público es una sanción administrativa que sólo afecta a los funcionarios del fisco que se vean involucrados en la comisión de ilícitos administrativos o penales; ello en virtud de que la falta de cumplimiento de los deberes de los funcionarios públicos, origina responsabilidades de naturaleza diversa con respecto a la Administración Pública y de terceros.

De acuerdo a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, se consideran como tales:

"Artículo 2o.- Son sujetos de esta ley, los servidores públicos mencionados en el párrafo primero y tercero del artículo 108 constitucional y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos económicos federales."

Es en la última parte del artículo en donde se hace referencia a los servidores públicos relacionados con el tema que se estudia, es decir a los empleados fiscales.

La Exposición de motivos de la Ley de Responsabilidades señala que "el ciudadano que se ha escogido para desempeñar una función pública debe comprobar, por medio de su comportamiento, que posee aquellas cualidades que en él fueron supuestas para hacerlo merecedor de tal investidura, constituyéndose en un ejemplo constante de virtudes cívicas, como medio, el más propicio, para fincar un sólido concepto de responsabilidad y de adhesión por parte del pueblo".

Con fundamento en lo anterior, todo servidor público

tiene la obligación de salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, y cuyo incumplimiento dará lugar a las sanciones correspondientes.

Independientemente de las sanciones por cometer alguna de las infracciones o delitos fiscales, las autoridades administrativas competentes, pueden sancionar a los funcionarios hacendarios que incurran en responsabilidad por incumplimiento de sus obligaciones.

"La responsabilidad en la función pública es la obligación en que se encuentra el servidor del Estado que ha infringido la ley, por haber cometido un delito, una falta, o ha causado una pérdida o un daño." ⁵⁹

Es por lo anterior, que el Estado debe proveer las medidas eficaces y necesarias para perseguir a los malos funcionarios que, violando la confianza que en ellos se deposita, hacen de la función pública un medio para satisfacer sus intereses personales, atentando contra la riqueza pública.

Respecto a la responsabilidad, el Código Fiscal establece lo siguiente:

"Artículo 72.- Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir

⁵⁹ SERRA ROJAS, Andrés. Op. cit. Tomo II. pág. 441.

en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones."

Por su parte, la Ley de Responsabilidades prevé, como sanción por faltas administrativas, la inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público; dicha sanción será aplicada mediante resolución que dicte la autoridad competente.

Los efectos de la inhabilitación consisten, únicamente, en la "privación del empleo o cargo público y la incapacidad para obtener otro similar durante la condena" ⁶⁰.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación es la autoridad competente para imponer la inhabilitación, como sanción administrativa a los funcionarios fiscales. Dicha autoridad debe seguir el procedimiento que para ello establece la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos en su Título Tercero "Responsabilidades administrativas", Capítulo II "Sanciones administrativas y procedimientos para aplicarlas", artículos 49 y siguientes.

Como toda actuación de autoridad, el procedimiento se inicia con la notificación al sujeto afectado; en este caso la autoridad citará al presunto responsable, con un plazo de anticipación, de entre cinco y quince días hábiles, a una audiencia, haciéndole saber la responsabilidad que se le imputa, el lugar, la fecha y la hora en que tendrá verificativo dicha audiencia.

⁶⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho financiero. Volumen I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1987.

A la mencionada audiencia comparecerán el inculpado y su defensor, así como el representante de la dependencia que sea designado.

El servidor público, por sí o por medio de su defensor, alegará lo que a su derecho convenga y ofrecerá las pruebas que considere pertinentes, las cuales serán valoradas por la Secretaría, la que resolverá dentro de los treinta días hábiles siguientes, sobre la inexistencia de la responsabilidad o imponiendo la sanción administrativa correspondiente.

Si en la audiencia, la Secretaría encontrara que no cuenta con los elementos suficientes para resolver o advierta más posibles responsabilidades, podrá disponer que se practiquen las investigaciones necesarias y citar para otras audiencias.

La Secretaría puede, en cualquier momento, determinar la suspensión temporal del presunto responsable de su cargo, empleo o comisión, si a su juicio es conveniente, para la debida conducción o continuación de las investigaciones. Dicha suspensión cesará cuando así lo resuelva la Secretaría, independientemente de la iniciación, continuación o conclusión del procedimiento.

Si el servidor suspendido temporalmente no resultare ser responsable de la falta que le fue imputada, será restituido en el goce de sus derechos y se le cubrirán las percepciones que debía de recibir durante todo el tiempo en el que se hallaba suspendido.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique lucro o cause daños y perjuicios, será de uno a diez años, si el monto de aquéllos no

excede de doscientas veces el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal, y de diez a veinte años si se excede de dicho límite. El mismo plazo de inhabilitación se aplicará por conductas calificadas como graves.

En el caso de que un servidor público que haya sido sancionado con la inhabilitación por un plazo mayor de diez años, pueda volver a desempeñarse dentro del servicio público, será necesario que, previamente, el titular de la dependencia a la que pretenda ingresar, dé aviso a la Secretaría de la Contraloría respecto de tal circunstancia, en forma razonada y justificada.

CAPITULO IV.

INCONSTITUCIONALIDAD

DEL ARTICULO 70-BIS DEL

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En todo Estado Moderno, la Constitución Política es considerada como la norma de normas, ello en virtud de que de la misma se derivan la legalidad-constitucionalidad o ilegalidad-inconstitucionalidad de las leyes ordinarias.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de supremacía constitucional, en el artículo 133, disponiendo lo siguiente:

"Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

De acuerdo al principio constitucional anterior, todas las leyes secundarias, que expida el órgano legislativo, deben seguir y confirmar los lineamientos concretos y específicos, y en su caso, el significado del contenido de la Constitución. Para ello es necesario que el articulado constitucional tenga una gran vigencia, para que se refuerce su demostrabilidad y validez.

Por lo anterior, la inconstitucionalidad debe entenderse como toda violación o transgresión de las leyes ordinarias que contradicen en forma expresa algún precepto de la Carta Magna.

El Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento legal federal, es decir, es aplicable en todo el territorio de la República Mexicana; no obstante lo anterior, dentro del orden jerárquico de las leyes, se trata de una ley secundaria, y como tal, debe confirmar todos y cada uno de los principios constitucionales. Lo anterior no sucede con el artículo 70 bis del referido Código Fiscal.

Contrariamente al destino constitucional de las contribuciones, que es el gasto público, el mencionado artículo 70 bis, inconstitucionalmente establece como destino de las multas fiscales, la creación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad para los empleados hacendarios, lo que de ninguna manera se trata de un gasto público, que revierte en beneficios a la comunidad en su conjunto, y sí de retribuciones que rompen con el principio de igualdad que la misma Constitución establece.

1.- Naturaleza jurídica de las multas fiscales.

De acuerdo con la doctrina, existen dos corrientes que explican la naturaleza jurídica de la multa fiscal.

Por un lado, la corriente civilista sostiene que la multa tiene como fin primordial el pago de una indemnización al Estado, por concepto de los gastos que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia, respecto del pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como un resarcimiento por las pérdidas sufridas, en virtud de los fraudes

que se cometen en su perjuicio.

Ahora bien, la corriente de derecho público, sostiene que en razón de que la multa es impuesta por un ente de derecho público, conlleva la misma naturaleza, y por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello, que los sujetos pasivos no incurran en desacato, mora, ni omisión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Derecho fiscal mexicano sigue la corriente del derecho público, en virtud de que la multa tiene un fin primario consistente en la represión al sujeto pasivo de la obligación tributaria, como un castigo o pena por contravenir las disposiciones fiscales; y un objetivo mediato, que estriba en intimidar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación, para con su ejemplaridad, crear una resistencia a cometer infracciones.

En consecuencia, la multa fiscal es una "pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción, y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal". ⁶¹

a) Artículo 31, fracción IV de la Constitución y
2o. del Código Fiscal de la Federación.

Para proveerse de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, el Estado mexicano cuenta con la potestad tributaria; ésta es la facultad legal, tanto cons-

⁶¹ Diccionario jurídico mexicano. Tomo III. Op. cit. pp. 217 a 219.

titucional como ordinaria, que tiene el Estado para exigir de los particulares la entrega de una parte de su patrimonio para cubrir el gasto público.

El fundamento legal de dicha potestad se encuentra en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Estado y del Municipio en que residan los contribuyentes; el referido texto constitucional dice:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....

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

Para su estudio, el contenido de este artículo ha sido desglosado por el Maestro Flores Zavala de la siguiente manera:

"1o.- Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2o.- Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.

3o.- Que el Estado y el Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

4o.- Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

5o.- Que se deben establecer para cubrir los gastos públi-

cos; y

60.- Que deben ser equitativos y proporcionales." 62

Es muy clara la disposición constitucional por lo que hace a que las contribuciones que los gobernados tienen que pagar, deben destinarse para atender los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios. Desde el punto de vista constitucional, no se contempla la posibilidad de la creación e imposición de tributos con fines extrafiscales, es decir, aquellos cuya finalidad es de carácter social, económico, cultural o industrial, y no propiamente de proveer de recursos al Estado, sino más bien de proteger y fomentar ciertas actividades o bien, desalentar la práctica de otras.

A pesar de que el texto constitucional, literalmente se refiere a la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales, como uno de los deberes de los mexicanos, también los extranjeros están obligados, ya que así como gozan de los derechos básicos del hombre en igualdad de circunstancias que los mexicanos de igual manera, deben estar colocados sobre el mismo plano, tratándose de obligaciones y en especial, la de contribuir a los gastos públicos.

Constitucionalmente y atendiendo a cada uno de los niveles de gobierno, son tres los sujetos activos en la relación tributaria: la Federación, cuya potestad tributaria es amplia y su eficiente para gravar casi todas las actividades económicas que se

62 FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. pág. 202.

desarrollan en el territorio nacional; las Entidades Federativas o Estados, cuya facultad es limitada de acuerdo a lo que establece la Constitución Federal y la propia Constitución local de cada Estado; y los Municipios, éstos carecen de potestad tributaria, su facultad está subordinada a las contribuciones que establezca la legislatura estatal.

La potestad impositiva de las entidades federativas, se encuentra limitada por la Carta Magna, a su marco legal de competencia por territorio, obligándose a los sujetos pasivos de la relación tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo respecto del Estado y del Municipio respectivos donde residan. Al respecto, el Máximo Tribunal ha establecido la siguiente jurisprudencia:

"Impuestos, aplicación de los.- Al establecer la fracción IV del artículo 31 constitucional, la obligación para contribuir a los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los municipales para los de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y pretendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría a la Constitución, porque las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales."

Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1954, pág. 996.

El principio de legalidad en materia tributaria,

puede enunciarse mediante el aforismo "nullum tributum sine lege" lo que significa que el tributo es nulo si no se encuentra establecido por una ley. La facultad impositiva del Estado descansa en la Constitución y en las leyes ordinarias, siendo ésta la más importante limitación, de tal suerte que la Hacienda Pública sólo podrá percibir aquellas contribuciones fijadas por la ley.

El criterio de proporcionalidad es la correspondencia entre las partes de una cosa con el todo, es decir, que los contribuyentes están obligados a tributar en proporción a la riqueza que posean o generen; a mayor abundancia, mayor contribución.

Respecto a la equidad, ésta es la limitante a la generalidad de la ley, lo que implica un sentido de moderación y de armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza. La proporcionalidad de una contribución no es suficiente, se requiere de la equidad para que la justicia y la razón impidan que se haga más onerosa esa carga; es decir, que las contribuciones deben ser justas. Con relación a esto, el Poder Judicial Federal ha sostenido el criterio de que las contribuciones deben ser limitadas y no exorbitantes, ni ruinosas, y que deben cumplir el principio de igualdad, o sea el tratar a los iguales de igual manera; la tesis en cuestión dispone lo siguiente:

"Impuesto. Su proporcionalidad y equidad.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva

capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos, y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia,

que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Semanario Judicial de la Federación, Informe 1985, Primera Parte, pp. 371 y 372.

De esta forma, la fracción IV, del artículo 31 de la Carta Magna, establece como obligación de los mexicanos, la de contribuir, y ya que los tributos tienen como finalidad atender a los gastos públicos y realizar una importante función, "contribución-gasto público", es una relación fundamental sin la cual las contribuciones pierden su carácter y justificación.

Por otra parte, como ya se mencionó en el capítulo anterior de las sanciones fiscales, en el apartado de las multas, el artículo 21 constitucional faculta a las autoridades administrativas, para que impongan multas como sanciones, a aquéllos sujetos que cometan las infracciones a los reglamentos gubernativos.

De dichas multas aplicadas por las autoridades administrativas, sólo algunas y no todas, tienen el carácter de fiscales, ya que para ello es indispensable que tengan como causa, la infracción de una ley tributaria. A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dispuesto lo siguiente:

"Crédito fiscal.- Tratándose de multas, no todas pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra "crédito", en términos generales, significa lo que se debe a una persona y desde el momento en que algo se deba a una Tesorería, existe un crédito a favor de la misma, que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que

todas las multas vayan a parar al Erario, no basta para dar carácter de fiscal a toda multa. Por materia fiscal debe de entenderse, lo relativo a impuestos y sanciones aplicadas con motivo de infracción a las leyes que determinan dichos impuestos y el Tribunal Fiscal sólo puede conocer de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al Erario, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a la sanción, por lo que el Tribunal Fiscal sólo puede conocer de inconformidades contra leyes tributarias."

Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXII, pág. 4567.

Concretamente, en lo que respecta a las multas fiscales, su procedencia jurídica exige: a) que haya una ley fiscal que ordene o prohíba determinada conducta; b) que el sujeto pasivo de dicha obligación realice una conducta contraria a lo que establece la ley; c) que la propia ley señale que la comisión de esa conducta constituye una infracción fiscal; d) que la multa esté prevista legalmente; e) que el monto de la misma se encuentre dentro de los límites y montos fijados en la ley, y f) que la autoridad al imponerla señale en el documento, los motivos y consideraciones de hecho y de derecho que fundamenten la imposición de la sanción.

El Código Fiscal de la Federación establece en el último párrafo del artículo 2o., que las multas (comprendidas dentro del rubro de las sanciones) tienen la misma naturaleza jurídica que las contribuciones, y por lo tanto, deben de cumplir todos y cada uno de los principios constitucionales de los tributos. El

artículo en cuestión dice:

"Artículo 20.- . . .

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

Complementando lo anterior, también el artículo 20 en su párrafo octavo del mismo Código Fiscal, al referirse al pago de las contribuciones y de sus accesorios, menciona a las multas como accesorias de los tributos:

"Artículo 20.- . . .

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I.- Gastos de ejecución.

II.- Recargos.

III.- Multas.

IV.- La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este código. . ."

En atención al principio de que lo accesorio sigue la suerte del principal, si el destino de las contribuciones es el gasto público, de igual manera, las multas como accesorias de las contribuciones, deben destinarse a solventar los gastos que efectúa el Estado para la realización de sus fines.

En suma, las multas fiscales tienen la misma naturaleza de las contribuciones por ser accesorias de las mismas, lo

que significa que las normas que las rigen deben sujetarse a los principios previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, entre ellos, el destino al gasto público.

La Suprema Corte, ha determinado que es una condición de validez constitucional, el que las contribuciones, y en consecuencia las multas fiscales, se destinen al gasto público:

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

Semanario Judicial de la Federación. Apéndice 1954. pág. 1000.

b) El gasto público.

En las últimas décadas, la noción del gasto público ha sido transformada en su propia naturaleza, ello como resultado de la aplicación de diversos principios políticos, los cuales han modificado substancialmente la actividad financiera del Estado moderno; ésta ha dejado de ser neutra con respecto a la actividad económica, además de que interviene activamente en el orden social.

El fundamento legal de la obligación a cargo de los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan, se encuentra en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, la propia Carta Magna no define lo que son los gastos públicos, de tal modo que debe interpretarse dicho concepto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido lo que debe entenderse por gasto público, de acuerdo a la siguiente jurisprudencia:

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

Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1988, Segunda Parte, pág. 1493.

Por su parte, algunos doctrinarios han formulado las siguientes definiciones:

Fraga expresa que "por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual." ⁶³

Esta definición es un tanto irreal, en cuanto hace referencia únicamente, a las erogaciones destinadas a satisfacer

⁶³ FRAGA, Gabino. Op. cit. pág. 270.

necesidades colectivas, excluyendo de esta manera, gastos justificados que satisfacen necesidades individuales, y que en ciertos casos también deben considerarse como gasto público; un ejemplo de lo anterior son los viáticos para el personal que se encarga de practicar las visitas domiciliarias a los contribuyentes, así también, tratándose de una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios.

Flores Zavala define "que por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal." ⁶⁴

Por lo que respecta a esta definición, la misma de satiende a lo establecido por la Constitución Política Mexicana, ya que las entidades públicas carecen de plena libertad para realizar todos los gastos necesarios para el desarrollo de sus actividades, en virtud de que como lo dispone la propia Carta Magna, todo gasto debe estar contemplado en el Presupuesto de Egresos, y cada una de las dependencias debe sujetarse al importe que le es asignado.

Y Margain Manatou expone que "por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto." ⁶⁵

⁶⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit. pág. 217.

⁶⁵ MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. cit. pág. 141.

De esta última definición se desprenden las características para que las expensas sean consideradas como gasto público:

a) La erogación es hecha a través de la Administración Pública Central. La Constitución Política Mexicana establece la obligación de contribuir sólo para cubrir los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, del Estado como organización política soberana integrada, por lo que la doctrina y la misma ley llaman Administración Activa o Centralizada, que de acuerdo a la "Ley Orgánica de la Administración Pública Federal" son:

"Artículo 10.- . . .

La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la administración pública centralizada. . ."

Esta característica se basa exclusivamente en la titularidad de quien realiza el gasto. El sector público comprende dos partes: el centralizado y el descentralizado o paraestatal. En México, tratándose de las empresas paraestatales, las cuales cuentan con personalidad jurídica y patrimonio propios, a sus erogaciones e inversiones no se les consideraba como gasto público ; es en el año de 1965, cuando se inició la inclusión de los gastos de las entidades descentralizadas, en el presupuesto de egresos federal.

b) El destino de la erogación es satisfacer las funciones de los entes que constituyen la administración activa del Estado. Esta característica deriva de la disposición constitu-

cional contenida en el artículo 74, fracción IV, que a la letra dice:

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

. . .

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

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

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

Conforme al precepto constitucional anterior, la revisión de la cuenta anual hecha por el Congreso de la Unión, tiene como finalidad investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto, y además, examinar la justificación o exactitud de los gastos efectuados, para fincar las responsabilidades respectivas, ya que todo gasto ajeno a las funciones de cada entidad de la Administración

Pública, a cuyo presupuesto corresponda, será rechazado por el Congreso de la Unión.

c) La erogación debe estar prevista en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Para ser considerado como gasto público, no basta que sea hecho a través de la administración activa y que se destine a satisfacer una función a ésta atribuida; también es indispensable que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, o bien, determinado por una ley posterior, lo anterior en términos del artículo 126 de la Constitución Federal:

"Artículo 126.- No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior."

La única excepción a dicha regla general, es prevista por la propia Constitución al expresar que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por ley, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la ley que instituyó el empleo:

"Artículo 75.- La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley, y en caso de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo."

"El presupuesto de egresos se forma con las previsiones financieras anuales en las que se calculan y analizan los

gastos necesarios que el Estado debe hacer." 66

De una manera general, el multicitado presupuesto de egresos es un listado de todos los ramos de cada una de las dependencias de la Administración Pública, en el que se determinan las erogaciones que corresponden a cada una de dichas entidades estatales.

d) La erogación se hace con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. Esta última característica complementa a las dos anteriores, ya que cada dependencia cuenta, de acuerdo al Presupuesto de Egresos, con una cantidad determinada para que puedan atender sus funciones, debiendo ajustarse a dicho límite; es decir, todo gasto debe contar con la asignación correspondiente, ya que la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos, y en el caso de que se excedan de dichos montos, las erogaciones dejan de reputarse como gastos públicos.

Todo presupuesto debe contar con una clasificación de los gastos públicos, para de esta forma facilitar su formulación, ejecución y contabilización; dicho sistema debe ser uniforme para coordinar los planes de desarrollo económico y social con el presupuesto.

En México, el Presupuesto de Egresos de la Federación se rige por la clasificación administrativa del gasto público; esta consiste en ordenar las erogaciones del gobierno federal

66 SERRA ROJAS, Andrés. Op. cit. Tomo II. pág. 87.

por ramos y por instituciones.

El Presupuesto de Egresos de la Federación señala, en su Capítulo II de las erogaciones, las previstas para cada uno de los Poderes de la Unión: Legislativo, Judicial y Ejecutivo.

La cantidad correspondiente al Ejecutivo Federal es desglosada en dos grandes grupos: el primero de ellos comprende las erogaciones previstas para la Administración Pública Centralizada, es decir, para la Presidencia de la República y para las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos; en el segundo se agrupan los gastos asignados para la Administración Pública Paraestatal u organismos descentralizados.

2.- Destino de las multas fiscales.

Erróneamente, entre los rubros de la Ley de Ingresos de la Federación, destaca en el Capítulo VII de los Aprovechamientos, el apartado de las Multas; pero las multas fiscales no pueden ser consideradas como aprovechamientos, ya que el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación es muy claro al establecer que las sanciones, incluyendo en éstas a las multas, tienen la misma naturaleza de las contribuciones.

Constitucionalmente las contribuciones, y por ende las multas fiscales, se aplican a los gastos públicos, y que mejor gasto que pagar los emolumentos de los servidores públicos, con aumentos y otras prerrogativas.

Es el Código Fiscal de la Federación el que establece que las multas fiscales se destinarán a fondos, creados con

la finalidad de otorgar estímulos y recompensas, por productividad y cumplimiento a los servidores públicos hacendarios.

Por una parte, está bien que el legislador busque retribuir a los servidores públicos, de manera decorosa y suficiente a sus necesidades y capacidades, pero debe hacerlo por la vía idónea y dentro del marco legal de las disposiciones fundamentales para evitar de esta manera, que las resoluciones de la autoridad administradora sean vulnerables.

Además, el mismo Presupuesto de Egresos de la Federación destina uno de sus capítulos al ejercicio del control presupuestal y otro, a establecer disposiciones de racionalidad y austeridad presupuestal; el mejor cumplimiento a dichas disposiciones sería que los ingresos de la Federación se destinaran a los gastos públicos realmente necesarios, para atender los rezagos que en materia de salud, educación y desarrollo agrícola e industrial, padece en general el pueblo mexicano.

a) Artículo 70 bis del Código Fiscal de la Federación.

En México, la reforma fiscal impulsada en forma acelerada en los últimos años, tiene como objetivo que el Gobierno Federal obtenga recursos crecientes para financiar una política de gasto, para el fortalecimiento de la Hacienda Pública; y de esta manera, atender mejor las necesidades económico-sociales del país.

De reciente creación, el artículo 70-bis fue adicionado al Código Fiscal de la Federación, por el artículo 1o. de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposi-

ciones fiscales, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, en vigor a partir del 1.º de enero de 1989.

El texto del citado artículo es el siguiente:

"Artículo 70-bis.- Los ingresos que la Federación obtenga efectivamente de multas por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, se destinarán a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones.

Sólo ingresará a los citados fondos el importe de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes. Salvo que por ley estén destinados a otros fines. La distribución de los fondos se hará en los términos que señale el reglamentó."

En materia de infracciones y como una medida benéfica para el personal que ejerce facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de los créditos fiscales, el artículo 70-bis establece que los ingresos que la Federación obtenga provenientes de multas por infracción a las disposiciones fiscales, diferentes a las de la Ley Aduanera, se destinen a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal antes mencionado.

Ingresarán a los fondos de estímulos y recompensas únicamente, el importe de las multas efectivamente pagadas y firmes.

Las multas efectivamente pagadas y firmes son aquellas que realmente han sido cubiertas y contra las cuales, el contribuyente no interpone dentro del término que la ley establece, algún medio de defensa legal impugnándolas o solicitando su devolución por tratarse de un pago de lo indebido, o bien, que siendo impugnadas, la autoridad confirma la procedencia de dichas sanciones.

Previamente a la distribución de los fondos por recompensas y productividad, se deducirá de los mismos el 2% del total del importe de su constitución, destinándose tal cantidad para el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, cuyo objetivo es promover el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario.

De acuerdo a la forma en que se distribuyen, los fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas se clasifican de la siguiente manera:

- Fondo de productividad directa. Se forma con el 60% de los ingresos que la Federación obtiene efectivamente, provenientes de multas que hayan quedado firmes, siempre y cuando la infracción en virtud de la cual se impone la multa, se conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, con excepción de las multas que tengan un fin específico.

La partición de este fondo se realiza entre los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que intervengan directamente en el ejercicio de las facultades de comprobación, liquidación, notificación y ejecución de las multas fiscales. Dentro de este rubro quedan comprendidos los auditores, los notificadores y

los ejecutores fiscales.

- Fondo de productividad indirecta. Se integra con el 40% restante de los ingresos que obtenga la Hacienda Pública, por concepto de multas fiscales impuestas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias y con el 100% de las multas firmes que la Federación perciba por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera.

Este fondo se distribuye entre los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda que intervengan indirectamente en la imposición de multas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como entre todos aquellos que intervengan en relación a las demás multas que constituyen este fondo.

- Fondo complementario. Se constituye con los remanentes que resultan de las cantidades no distribuidas durante el año, provenientes de los fondos de productividad directa e indirecta.

La repartición de este fondo se efectúa entre los servidores públicos comprendidos en el fondo de productividad indirecta, así como entre aquellos que se encuentren adscritos a las unidades administrativas centrales relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de las multas fiscales.

De lo anterior, puede fácilmente apreciarse, que se trata en la especie de una medida cuyo objetivo es estimular la productividad y el cumplimiento de los servidores públicos señalados, de manera que el espíritu del artículo 70-bis es obtener un

mejor y más eficiente desempeño de funciones y, por otra parte, ofrecer a tales servidores públicos un aliciente que represente una prestación tendiente a mejorar sus condiciones económicas, pero ello debería de realizarse sin dañar u ocasionar desequilibrios en el gasto público.

La realidad es que el artículo 70-bis contradice la política de transparencia en el manejo de los fondos públicos, ya que el hecho de que se le dé en este artículo, un destino específico a los fondos que se recaudan por concepto de multas fiscales, es a todas luces contrario a los principios de derecho tributario.

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación es muy claro al señalar que los accesorios, entre éstos las multas fiscales, tienen la misma naturaleza de las contribuciones. Es por ello, que tanto los impuestos, como los accesorios que se forman con las multas, deben destinarse exclusivamente a cubrir los gastos públicos, y jamás deben aplicarse a conceptos distintos.

"En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el presupuesto de egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados." ⁶⁷

Luego entonces, se puede cuestionar el destino de

⁶⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México 1986. pág. 62.

las multas fiscales, ya que los gastos públicos deben destinarse exclusivamente para cubrir los gastos de la Federación, y éstos se especifican claramente en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Las retribuciones adicionales que se otorgan, con fundamento en el artículo 70-bis, al personal que labora en las oficinas recaudadoras hacendarias, no son comprendidos en el correspondiente ramo del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1997, por lo que no pueden considerarse como gastos públicos, pues de conformidad con la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, en su artículo 13, textualmente se asienta:

"Artículo 13.- El gasto público federal se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en los programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, los presupuestos se elaborarán para cada año calendario y se fundarán en costos."

Es por lo anterior, que el artículo 70-bis del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, porque viola el artículo 31 de la Constitución Federal, que en su fracción IV establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, proporcional y equitativamente según lo dispongan las leyes.

En tal virtud, los fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad, a los que se destinan

las multas fiscales, no reúnen los requisitos constitucionales, ni legales, para considerarse como gastos públicos, porque no revierten en beneficios a la comunidad en su conjunto, ni tampoco se encuentran señalados, aunque sea de manera global, en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Por último, es importante mencionar que con el objeto de modernizar la administración tributaria, fue expedida una nueva ley fiscal denominada "Ley del servicio de administración tributaria", la cual entra en vigor el 10. de julio de 1997.

A partir de la entrada en vigor de dicha ley, quedan derogados los artículos 33, fracción III, y 70-bis del Código Fiscal de la Federación, preceptos que se refieren a la creación del Instituto Nacional de Capacitación Fiscal y a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas.

Un aspecto medular en la constitución del servicio de administración tributaria, abordado en el Título Tercero de la ley en comento, es el establecimiento del servicio fiscal de carrera. Al respecto, la mencionada ley establece:

"Artículo 15.- El Servicio Fiscal de Carrera tendrá la finalidad de dotar al Servicio de Administración Tributaria de un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, el cual estará sujeto a un proceso permanente de capacitación y desarrollo integral, con base en un esquema de remuneraciones y prestaciones que coadyuven al cumplimiento óptimo de su objeto."

Con la nueva ley se pretende que los funcionarios de carrera estén permanentemente motivados para un óptimo desempe-

ño, por lo que estarán sujetos a un esquema, aún no definido, de remuneraciones e incentivos vinculados estrechamente a los resultados de su actuación. Ello implica, necesariamente, la desaparición del actual sistema de distribución de las multas fiscales y su substitución por otro similar.

b) ¿Dignos servidores públicos?

El gasto público tiene una influencia prácticamente decisiva no sólo para la actividad económica general, sino también en el orden social. Es por ello que el fisco siempre ha exhortado a los contribuyentes, al fiel y leal cumplimiento de las obligaciones fiscales, para lo cual otorga toda clase de facilidades; sin embargo, el artículo 70-bis viene a complicar dichos trámites fiscales, por los intereses personales que se ponen en juego por parte de los beneficiarios de los fondos repartibles, que se constituyen con las multas que efectivamente cobra la Federación.

El artículo 70-bis tiende a simular la superación y el mejoramiento económico del personal que ejerce las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de los créditos fiscales, pues si bien, se trata de fondos para estímulos y recompensas, éstos deben otorgarse por productividad, eficiencia y calidad en el desempeño de sus funciones de dichos servidores públicos.

La principal característica del servidor público es la de "tener una responsabilidad pública y, por tanto está sujeto en forma inmediata a la opinión del pueblo, en el ejercicio de

de la función que desempeña con carácter de autoridad. La sociedad espera que desarrolle su actividad con eficiencia y legalidad, que defienda los intereses colectivos en la mejor forma posible y que en supremo esfuerzo de concentración sepa captar los anhelos e inquietudes sociales, dándoles la satisfacción adecuada." 68

La Constitución Federal en su artículo 13, establece que los servidores públicos gozan de sus respectivos emolumentos en compensación por el servicio que prestan:

"Artículo 13.- . . . Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. . ."

Luego entonces, resulta un tanto censurable el hecho de que los fondos en cuestión se destinen a incrementar los salarios del personal que labora en las oficinas recaudadoras, el que ya tiene sus respectivas asignaciones en el Presupuesto de Egresos; si dichos sueldos son tan reducidos, es innecesario aumentarlos a niveles decorosos con el propósito de que estos servidores públicos se vean estimulados económicamente y así puedan rendir un elevado índice de eficiencia.

Aquí es donde se presenta el conflicto de intereses. El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece en el artículo 10, los asuntos que competen a la Procuraduría Fiscal de la Federación; de entre todas sus facultades, en la fracción XXIV se encuentra la de sancionar a los infrag

68 OLIVERA TORO, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1988. pp. 344 y 345.

tores de las disposiciones fiscales:

"Artículo 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

. . .

XXIV.- Ejercer en materia de infracciones o delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad administrativa de la Secretaría. . ."; de esta manera, los beneficiarios de los fondos que se forman con las multas fiscales efectivamente cobradas, son los mismos servidores públicos que las impusieron.

Supuestamente, los fondos a los que se destinan las multas fiscales, de acuerdo al artículo 70-bis, se deben distribuir entre el personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como recompensa por productividad y cumplimiento; es decir, que los servidores públicos hacendarios se ven recompensados económicamente atendiendo a la eficiencia con que desempeñen sus funciones, pero en todo caso, la eficiencia es obligatoria ya que se trata de uno de los principios inherentes a la función pública, según lo establece la Constitución Política Mexicana en su artículo 113:

"Artículo 113.- Las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos, determinarán sus obligaciones a fin de salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones. . . "

Es así, que el artículo 70-bis rompe el principio de imparcialidad, mediatizando la objetividad y confundiendo la eficiencia con que se deben desempeñar los servidores públicos, como consecuencia del interés personal y directo de dichos servidores, en cuanto a la cuestión del cobro de las multas fiscales.

Resulta bastante ilusorio el pensar que, todos los auditores fiscales, notificadores y ejecutores, actúan de buena fe en el desempeño de sus funciones, con la única finalidad de aumentar lo recaudado por virtud de impuestos omitidos; y que realmente el destino de los fondos, es una verdadera recompensa por su eficiente trabajo.

El hecho de que los fondos se distribuyan entre el personal que está al servicio de las oficinas exactoras, implica un grave riesgo que pone en peligro el manejo de los recursos públicos; es natural que a mayor recaudación de ingresos por la vía de multas, corresponde una mayor percepción económica para los funcionarios y empleados que participan en la función recaudadora. En virtud de ello, los funcionarios encargados de la determinación y calificación de las multas fiscales podrían entrar con deshonestas intenciones, a efecto de tipificar un mayor número de infracciones no cometidas y a su vez, aumentar el monto de las multas a cobrar, para de esta forma obtener mayores percepciones para todos los que intervienen en el procedimiento administrativo de ejecución.

Por otra parte, los fondos de productividad que se destinan a toda la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su conjunto, premian por igual a servidores públicos que no rinden en

forma productiva, así como a aquellos que carecen de los títulos necesarios para percibir mayores premios salariales; es por ello que los nombramientos de los servidores públicos deberían regirse por el principio de eficiencia, ya que es muy fácil auto-otorgarse grados de licenciaturas, maestrías o doctorados, que jamás se han tenido, situación que atenta gravemente contra la verdadera dignidad profesional. Un ejemplo de lo anterior, se encuentra en la propia Procuraduría Fiscal de la Federación, en donde existen algunos Directores de Área que son pasantes de derecho, y que permanecen en ese puesto por años, gracias al nepotismo del que los designó y del que los mantiene en cada nueva administración.

Como primer paso en un intento para aminorar el grave problema burocrático anterior, "ayer se supo que en la próxima declaración patrimonial que deberán hacer los funcionarios de la administración, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación pedirá entre otras cosas copias de los títulos académicos. La intención de la dependencia que maneja Norma Samaniego es evitar más casos como el de Fausto Alzati". ⁶⁹

De proceder en el sentido del párrafo anterior, se estará dando un gran avance para despojar a la administración pública de la cultura de falsedad y servilismo, del servidor que llega a la administración pública para hacer carrera política, y no para prestar servicios eficientes en la administración, pero además, es necesario terminar con las burocracias demasiado obesas,

⁶⁹ CELIS, Darío. Columna Corporativo, El Financiero. No. 3608. México, 10 de febrero de 1995. pág. 16.

ya que con su reducción se podría organizar al personal y de esta manera pagar mejor a los servidores públicos, despidiéndose a aquellos que sólo cobran sin trabajar; el problema es que muchos quieren vivir de los impuestos.

Así pues, aquellos a quienes se les finque un crédito, deberían pensar que las multas que van a pagar, serán destinadas a premiar a los mismos servidores públicos que les están financiando los créditos, altísimos en la mayoría de los casos.

Por ello, cada contribuyente debería plantear su defensa legal señalando, entre otros agravios, la inconstitucionalidad del artículo 70-bis del Código Fiscal de la Federación, ya que no se cumple con el destino de los gastos públicos, es decir, que reviertan en beneficios para la comunidad en su conjunto; sino que por el contrario, sólo benefician a un sector determinado de la sociedad a los empleados y funcionarios de la Hacienda Pública, quienes de hecho ya gozan de un sueldo por su trabajo y además son gratificados con una prima extra.

CONCLUSIONES

PRIMERA.

El motor de la enorme expansión romana, menos por la sed de gloria de conquistar el mundo, lo fueron los beneficios que obtenía el pueblo romano al ocupar y saquear poblaciones, y que éstas le tributasen para su aprovisionamiento. También la caída del Imperio estuvo relacionada con el excesivo cobro de impuestos.

SEGUNDA.

La Edad Media se caracterizó porque las obligaciones de los vasallos y siervos consistían en prestaciones personales (servicio militar), prestaciones en especie (entregar parte de sus cosechas) y prestaciones económicas (entregar cantidades de dinero).

TERCERA.

Con el transcurso del tiempo, los servicios personales han desaparecido, predominando las prestaciones económicas como impuestos; prueba de ello es el gravamen por el tránsito de mercancías por puentes y ríos, el que equivale actualmente a los impuestos de exportación e importación.

CUARTA.

La imposición del más fuerte fue la ley tributaria en el México prehispánico. Con la conquista y colonización, se

aplicaron los gravámenes españoles. Finalmente, después de agudas luchas internas con sus respectivos cambios de poder, el 5 de febrero de 1917 se promulga la Constitución Política Mexicana, la cual continúa vigente.

QUINTA.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución, consagra como principios fundamentales de la obligación tributaria los siguientes:

- a) la proporcionalidad y equidad, esto es que las contribuciones sean justas;
- b) la legalidad, por la que toda contribución debe establecerse por ley; y
- c) el destino exclusivo a los gastos públicos.

SEXTA.

El término contribución es el género que agrupa a todas las especies de contribuciones que obtiene el Estado para sufragar los gastos públicos; los tributos son una especie de las contribuciones que se caracterizan porque su pago es forzoso y exigible, en su caso, mediante el procedimiento administrativo de ejecución y, los impuestos son una especie, la más importante de las contribuciones tributarias.

SEPTIMA.

Las contribuciones tributarias se caracterizan por

que su pago es forzoso. Legalmente las contribuciones tributarias se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

OCTAVA.

Los aprovechamientos son considerados por mención expresa de la ley, como ingresos distintos de las contribuciones; y los productos son contraprestaciones que se generan en virtud de una relación Estado-gobernado, en la que el Estado actúa como particular y se somete a las disposiciones del Derecho privado.

NOVENA.

Las infracciones fiscales son todo acto u omisión de un particular, que tenga como consecuencia efectuar lo que la ley fiscal prohíbe o dejar de hacer lo que la misma ordena, incluyendo el cumplimiento de las obligaciones fuera de los plazos establecidos.

DECIMA.

El Código Fiscal de la Federación distingue a las infracciones fiscales, que son sancionadas por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público con multas, recargos y ejecuciones por ejemplo, de los delitos fiscales como el contrabando y la defraudación fiscal, cuyas penalidades son impuestas por la autoridad judicial competente.

DECIMOPRIMERA.

Los ingresos de la Federación se encuentran previstos en la Ley de Ingresos de la Federación. Entre sus rubros destaca el VII de los aprovechamientos y un apartado de éste es el de las multas, pero las multas fiscales no pueden considerarse como a provechamientos, ya que el artículo 2o. del Código Fiscal es muy claro al señalar que las sanciones tienen la misma naturaleza de las contribuciones.

DECIMOSEGUNDA.

Consecuentemente, las multas fiscales al igual que las contribuciones, deben destinarse para cubrir los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, y éstos se especifican claramente en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

DECIMOTERCERA.

Los gastos públicos son las erogaciones establecidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, que realiza la Administración Pública en su conjunto, en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades, cuyo destino es la satisfacción de necesidades de la comunidad a través de obras y servicios públicos.

DECIMOCUARTA.

Como un aliciente para los servidores públicos hacendarios, las multas fiscales se destinan a la creación de fondos

de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que interviene en la comprobación, determinación, notificación y ejecución de los créditos fiscales.

DECIMOQUINTA.

De acuerdo al personal entre el que se distribuyen, los fondos por productividad se clasifican en tres grandes grupos:

- a) Fondo de productividad directa.
- b) Fondo de productividad indirecta.
- c) Fondo complementario.

DECIMOSEXTA.

Se agravia a los contribuyentes quitándoles una parte de su patrimonio con multas excesivas en la mayoría de los casos, para destinar ese dinero a los servidores públicos que además de recibir un salario por su trabajo, son premiados en demasía por cumplir su propio deber.

DECIMOSEPTIMA.

Los nombramientos de los servidores públicos deberían regirse por el principio de eficiencia, pero los fondos de productividad se destinan a toda la Secretaría de Hacienda en su conjunto, premiándose por igual a servidores públicos que no rinden esa productividad, así como a aquéllos que carecen de los títulos necesarios para percibir mayores premios salariales.

DECIMOCTAVA.

Los fondos de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerce las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de los créditos fiscales, transgreden el principio constitucional de destino al gasto público, ya que de ninguna manera se trata de gastos que revertan en beneficios para la comunidad en su conjunto, ni están debidamente señalados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

DECIMONOVENA.

El actual sistema de distribución de las multas fiscales, mediante los fondos de estímulos y recompensas, establecido por el artículo 70-bis del Código Fiscal de la Federación, va a ser substituido por otro similar a partir del 1o. de julio de 1997, al quedar derogado el mencionado artículo con la entrada en vigor de la nueva Ley del servicio de administración tributaria.

VIGESIMA.

Para que el nuevo esquema de remuneraciones y prestaciones, al cual se destinarán las multas fiscales, obedezca el principio constitucional del gasto público, debe establecer que el reparto de las remuneraciones se hará de acuerdo a las respectivas asignaciones que de manera global se señalen en el respectivo renglón del Presupuesto de Egresos de la Federación.

VIGESIMOPRIMERA.

También sería muy conveniente adicionar al mismo esquema de remuneraciones, el que a los mencionados fondos se les fijara un límite en cuanto al monto individual a repartir que no exceda del cincuenta por ciento del sueldo nominal de cada uno de los beneficiarios.

VIGESIMOSEGUNDA.

De igual manera es necesario reglamentar adecuadamente las bases sobre las cuales se distribuirán los fondos, para que éstos efectivamente se destinen a los servidores públicos que de verdad, sobresalgan por su eficiencia y productividad, y no a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su conjunto.

VIGESIMOTERCERA.

Más que pequeños alicientes económicos, los empleados de la Secretaría de Hacienda requieren salarios "Dignos y decorosos". Para equilibrar el gasto público y poder pagar mejor a los verdaderos servidores públicos, es necesario despedir a una gran cantidad de burócratas que cobran sin trabajar y son causa de desempleo en el sector público.

B I B L I O G R A F I A

a) DOCTRINA.

- ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo curso de Derecho administrativo.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1993.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis.
México, 1988.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho constitucional mexicano.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional.
Editorial Harla. México, 1993.
- CARRILLO FLORES, Antonio. La defensa jurídica de los particulares
frente a la Administración en México. Editorial Porrúa, S.A.
México, 1992.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1993.
- FRAGA, Gabino. Derecho administrativo. Editorial Porrúa, S. A.
México, 1990.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.
- GARZA, Sergio Francisco De la. Derecho financiero mexicano.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho financiero. Volumen I.
Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1987.
- GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los delitos fiscales. Pereznieto
Editores. México, 1995.
- LOMELI CERESO, Margarita. Derecho fiscal represivo. Editorial
Porrúa, S.A. México, 1979.
- MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho
tributario mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.
- MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho fiscal mexicano. Ediciones
Contables y Administrativas, S.A. México, 1979.
- OLIVERA TORO, Jorge. Manual de Derecho administrativo.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1988.

- PUGLIESE, Mario. Instituciones de derecho financiero.
Editorial Porrúa, S.A. México, 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Derecho tributario mexicano. Editorial Trillas. México, 1991.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. Editorial Harla. México, 1986.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho administrativo. Tomos I y II. Editorial Porrúa, S.A. México, 1977.

b) LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA.

1) Legislación mexicana.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Ley de Ingresos de la Federación.
Presupuesto de Egresos de la Federación.
Código Fiscal de la Federación.
Ley Aduanera.
Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
Ley del Servicio de Administración Tributaria.
Ley Federal de Derechos.
Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
Ley General de Bienes Nacionales.
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común,
y para toda la República en materia de fuero federal.
Código Financiero del Distrito Federal.

2) Jurisprudencia.

CREDITO FISCAL. Tomo LXXII.

GASTOS PUBLICOS. Apéndice 1988.

IMPUESTO. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Informe 1985.

IMPUESTOS, APLICACION DE LOS. Apéndice 1954.

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.
Apéndice 1954.

RECARGOS. Tomo LXII.

3) Legislación extranjera.

Código Tributario del Uruguay.

Ley General Tributaria de España.

Modelo de Código Tributario para América Latina.

Ordenamiento Fiscal Alemán.

c) ECONOGRAFIA.

BARTRA, Roger. Trabajo y tenencia de la tierra en la sociedad azteca. El modo de producción asiático. Ediciones Era. México, 1980.

BROM, Juan. Para comprender la historia. Editorial Nuestro Tiempo, S.A. México, 1988.

CELIS, Darío. Columna Corporativo. El Financiero. No. 3608. México, 10 de febrero de 1995.

CARRILLO AZPEITIA, Rafael. Ensayo sobre la historia del movimiento obrero mexicano. Centro de estudios históricos del movimiento obrero mexicano. México, 1981.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Editorial Espasa Calpe. México, 1995.

Diccionario Jurídico Mexicano. Tomos I y III. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

- FLORES ZAVALA, Ernesto. Los derechos. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 10. México, 1955.
- LOPEZ ROSADO, Diego. Historia y pensamiento económico de México. Tomo I. U.N.A.M. México, 1980.
- MALET, Alberto. Historia romana. Editora Nacional, S. A. México, 1952.
- MANIAU Y TORQUEMADA, Joaquín. Compendio de la historia de la Real Hacienda de Nueva España. U.N.A.M. México, 1995.
- SOUSTELLE, Jacques. La vida cotidiana de los aztecas en vísperas de la conquista. Fondo de Cultura Económica. México, 1980.
- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Tomo I. México, 1982.
- VON MAYR, Robert. Historia del derecho romano. Editorial Labor, S. A. Barcelona, España, 1931.