

40721
178



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN**

**“NECESIDAD DE PAGAR CONTRIBUCIONES
CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ANGÉLICA } GÓMEZ GUTIÉRREZ

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

~~2002~~
2003



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 todos los que hicieron
posible este trabajo.
A los que directa o indirectamente
colaboraron a ello.
Principalmente a Dios, a mis padres
y a mi asesor
Lic. Gustavo Jiménez Galván.*

GRACIAS

ÍNDICE.

Página

ABREVIATURAS

I

INTRODUCCIÓN

II

CAPÍTULO 1 MARCO CONCEPTUAL.

1.1.	Concepto etimológico de pago.	1
1.2.	Definición de pago.	2
1.3.	Concepto jurídico de pago.	4
1.4.	Definición de contribución.	4
1.5.	Noción de pago de contribuciones.	8
1.6.	Concepto de prestación de servicios.	12
1.7.	Noción personal de pago de contribuciones con una prestación de servicios.	14

CAPÍTULO 2 GENERALIDADES DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

2.1.	Naturaleza jurídica del pago.	15
2.2.	Relación jurídico-tributaria.	17
2.3.	Sujetos del pago de contribuciones.	27
2.3.1.	Sujetos pasivos que deben pagar.	28
2.3.2.	Sujetos que pueden pagar.	33
2.3.3.	Sujetos hábiles de cobro.	35
2.4.	Formas de pago de las contribuciones.	36
2.4.1.	Moneda nacional o extranjera.	37
2.4.2.	Especie.	40

2.4.3. Cheques certificados y sin certificar.	40
2.4.4. Timbres y Marbetes.	42
2.4.5. Bonos de la Tesorería.	42
2.4.6. Certificados de la Tesorería.	43
2.4.7. Certificados de devolución de impuestos (CEDIS).	44
2.4.8. Certificados de promoción fiscal (CEPROFIS).	44

**CAPÍTULO 3
NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO
DE CONTRIBUCIONES CON UNA
PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

3.1. Ley de Ingresos de la Federación.	46
3.1.1. Concepto.	47
3.1.2. Naturaleza jurídica de la Ley de Ingresos.	52
3.2. Naturaleza jurídica del pago de contribuciones con una prestación de servicios.	56
3.3. Regulación del pago de contribuciones con una prestación de servicios en la Ley de Ingresos de la Federación.	58

**CAPÍTULO 4
NECESIDAD DE PAGAR CONTRIBUCIONES CON
UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

4.1. Problemática del pago de contribuciones con una prestación de servicios.	60
4.2. Quiénes podrían pagar contribuciones mediante una prestación de servicios.	62
4.2.1. Casos en los que se podrían pagar contribuciones mediante una prestación de servicios.	73
4.3. Respecto de que servicios se podrían pagar contribuciones mediante una prestación de servicios.	74
4.3.1. Requisitos del pago de contribuciones con una prestación de servicios o dación en servicios.	83
4.3.2. Efectos de la aceptación del pago de contribuciones	

mediante la prestación de servicios.	91
4.3.3. Efectos de la negación del pago de contribuciones con una prestación de servicios.	95
4.4. Pago de contribuciones mediante una prestación de servicios atendiendo lo dispuesto por el artículo quinto, párrafo tercero, Constitucional.	97
CONCLUSIONES	127
BIBLIOGRAFÍA	134

ABREVIATURAS

Art. o art.	Artículo
CCDF, C.C. o CC	Código Civil para el Distrito Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
Cód.	Código
DF	Distrito Federal
DOF o D.O.F.	Diario Oficial de la Federación
Ed.	Editorial
ed.	Edición
etc.	Etcétera
Fracc.	Fracción
Fracs.	Hacienda y Crédito Público
HCP	Instituto Mexicano del Seguro Social
IMSS	Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores
INFONAVIT	Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado
ISSSTE	Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación
LSTF	México
Méx.	Página
p. o pág.	Párrafo
pfo.	Páginas
pp.	Reglamento de la Ley de la Tesorería de la Federación
RLSTF	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SHCP	Sistema de Administración Tributaria
SAT	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SCJN	

**PAGINACIÓN
DISCONTINUA**

INTRODUCCIÓN.

El sistema de la organización y funcionamiento del Estado moderno implica necesariamente gastos que éste debe atender allegándose los recursos indispensables mediante los ingresos públicos.

Es de señalarse que el Estado para atender las necesidades sociales requiere de elementos pecuniarios para producir, obtener y aplicar los satisfactores que vayan a llenar las necesidades sociales en todo el ámbito del Estado. Para ello, el Estado puede obtener ingresos por vías de Derecho Público y Derecho Privado. A nosotros sólo nos interesan los ingresos por la vía de Derecho Público que son las percepciones que en dinero o en especie, obtiene el Estado como autoridad en virtud de su facultad de imperio sobre los particulares, conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio.

Los ingresos del Estado obtenidos por vías de Derecho Público los clasifica la mayoría de la doctrina en "ordinarios" y "extraordinarios". Ordinarios son todos aquellos impuestos, derechos, productos y aprovechamientos previstos en la Ley de Ingresos de cada sujeto activo de la relación fiscal y que deben cobrar de manera normal en un ejercicio fiscal.

Extraordinarios son aquellos que el Estado percibe o establece de manera eventual, motivado por necesidades imprevistas o catástrofes públicas, o bien, para hacer gastos de inversión a largo plazo.

El Estado, además de las formas usualmente conocidas para el pago de contribuciones, al no obtener los suficientes recursos contempla otras formas de pago, entre ellas está el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios; dicha figura jurídica la contempla el artículo 1, párrafo penúltimo, de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2003, el cual señala: " El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión de los ingresos pagados en especie o en servicios por contribuciones, así como, en su caso, el destino de los mismos".

Es así, que el Estado al no allegarse de los suficientes recursos económicos busca alternativas y una de ellas es el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios, ya que en la actualidad y durante mucho tiempo a existido el problema de la falta de pago de contribuciones debido a que los contribuyentes no tienen los recursos económicos suficientes para pagar sus créditos fiscales y así contribuir al gasto público; por eso se convierte en una necesidad del Estado buscar alternativas para cubrir el gasto público, aunque no sea obteniendo recursos económicos para el gasto. pero que por lo menos no vea mermados los pocos ingresos que se ha allegado, al desembolsar o gastar dinero en servicios que tiene que

contratar para poder seguir desempeñando sus funciones, ya que podría ser una solución que los contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios o que puedan prestar un servicio, que tengan una deuda líquida y que se les haya comprobado que no tienen los suficientes recursos económicos para pagar podrían hacerlo precisamente con la prestación de un servicio que requiera el Estado.

La presente investigación tiene como fin dar una mayor difusión de la existencia de la figura jurídica del pago de contribuciones con una prestación de servicios, el cual se encuentra previsto en el art. 1º, párrafo penúltimo; de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2002, antes ya citado.

Para empezar hablar de este tema es necesario hacer un preámbulo, dando varias definiciones o conceptos para saber qué se entiende por pago, contribuciones, prestación de servicios, para posteriormente dar una noción de lo que es el pago de contribuciones con una prestación de servicios.

Tenemos entre otras definiciones que pago es el cumplimiento de una obligación. El pago de contribuciones son los gravámenes que establece la ley a cargo de personas que tienen el carácter de contribuyentes y éstos (gravámenes) se clasifican en: Impuestos, aportaciones de seguridad social,

contribuciones de mejoras y derechos. Ahora bien la prestación de servicios es: el cumplimiento de una obligación destinada a cubrir el costo de la misma, mediante la realización de algún servicio contratado entre particulares o instituciones del propio sector público.

En este orden de ideas debemos entender que pago de contribuciones con o mediante una prestación de servicios es el cumplimiento de una obligación que establece la ley, mediante la realización de un servicio a cargo de personas que tienen el carácter de contribuyentes, de conformidad con las disposiciones legales; cuando éstos han demostrado ante la autoridad tributaria que no tienen los recursos económicos o en especie suficientes para contribuir al gasto público.

En el segundo capítulo abordaremos las generalidades del pago de contribuciones por considerarlo de suma importancia debido a que estamos hablando de pago de contribuciones con una prestación de servicios. Empezando por la naturaleza jurídica del pago, la cual, en materia fiscal, es considerada como un acto jurídico unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.

Es necesario saber como nace la obligación tributaria, por ello abordaremos un poco el tema de la relación juridico-tributaria que se da cuando una persona física o moral realizan el presupuesto legal conocido como hecho imponible, surgiendo una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación tributaria.

Llegando así a los sujetos del pago de las contribuciones que son los sujetos pasivos de la relación juridico-tributaria que pueden pagar como son: sujetos pasivos que deben pagar y los sujetos que pueden pagar, por ende veremos los sujetos hábiles de cobro.

Para finalmente en este capítulo ver las formas de pago que contempla el Código Fiscal y que son: moneda nacional o extranjera, en especie, timbres y marbetes, certificados de devolución de impuestos (CEDIS), certificados de promoción fiscal (CEPROFIS), bonos de la Tesorería y Certificados de la Tesorería, y ver que en ningún momento contempla el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios.

El capítulo tercero hablará sobre la naturaleza Jurídica del pago de contribuciones mediante una prestación de servicios, yendo de lo general a lo particular, es decir, empezaremos con el concepto de Ley de Ingresos que es una lista o catálogo de las contribuciones que se van a obtener durante un ejercicio fiscal; posteriormente, analizaremos la naturaleza jurídica de la

misma, debido a que en ésta se contempla dicha figura jurídica (pago de contribuciones mediante una prestación de servicios) . Así tenemos que dicho ordenamiento tiene la naturaleza jurídica de una Ley.

Para así llegar a la naturaleza jurídica del pago de contribuciones mediante una prestación de servicios, la cual tiene la misma naturaleza que el pago de contribuciones, que es la de un acto jurídico.

Finalizando en este capítulo con la regulación del pago de contribuciones mediante una prestación de servicios en la Ley de Ingresos de la Federación, la cual sólo nos señala dicha figura en su artículo 1º, párrafo penúltimo; y no hace mención de ninguna ley reglamentaria. Pero al respecto existen la Ley de Servicios de la Tesorería de la Federación y su reglamento denominado Reglamento de la Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación.

En el cuarto y último capítulo abordaremos la necesidad de pagar contribuciones mediante una prestación de servicios, ya que como dijimos con anterioridad al principio de esta justificación que se a convertido en una necesidad buscar alternativas para obtener los recursos suficientes para el gasto público.

La problemática de este tipo de pago es que es una figura jurídica o alternativa poco conocida tanto por los contribuyentes como por las mismas autoridades tributarias y muchas veces es confundida por algunos empleados del SAT y contribuyente con el pago en especie la cual es una figura jurídica diferente.

En cuanto a quiénes podrían pagar de esta forma consideramos que cualquier contribuyente ya sea persona física o moral que se dedique o pueda prestar un servicio y que tenga una deuda líquida ante la autoridad tributaria y no tenga los suficientes recursos económicos para pagar sus contribuciones.

Los servicios mediante los cuales se podría pagar son todos ya que la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación y su Reglamento sólo señalan que los servicios que considere a su criterio la SHCP útil y de fácil realización.

Algunas personas considerarían inconstitucional esta figura ya que pensarían que se está privando a los contribuyentes que presten el servicio del producto de su trabajo, pero no es así, ya que en este caso los sujetos pasivos que prestarían el servicio lo harían como forma de pago de una deuda ya determinada, es decir, que el producto de su trabajo (dinero) se abonaría a su deuda.

CAPÍTULO 1

MARCO CONCEPTUAL.

Para poder abordar el tema que nos ocupa, es necesario primero definir algunos conceptos básicos al respecto como son: pago en sus posibles acepciones; contribución para posteriormente llegar a la noción de pago de contribuciones. Así también es necesario tener claro que es una prestación de servicios para poder finalmente dentro de este primer capítulo llegar a la conclusión de que posiblemente se podría entender como pago de contribuciones con una prestación de servicios.

1.1. CONCEPTO ETIMOLÓGICO DE PAGO.

PAGO: Proviene de pagar y éste, a su vez, del latín *pacere*. Pago es sinónimo de cumplimiento de las obligaciones. Al efecto, entendemos por cumplimiento de una obligación, la realización de la prestación a que estaba obligado el deudor, frente al acreedor.¹

¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VIII, Ed. Porrúa, Méx. 1985, p.23.

1.2. DEFINICIÓN DE PAGO.

Existen diversas definiciones de pago entre ellas las siguientes:

PAGO: Cumplimiento normal de una obligación civil. Entrega por el deudor al acreedor de la cantidad en dinero.²

PAGO: Entrega de dinero o especie que se debe. Satisfacción, premio o recompensa. En pago. En satisfacción descuento o recompensa. Dicese de aquel a quien se ha pagado.³

PAGO: Acción de pagar. Dinero o cosa que se paga. Correspondencia a algo recibido, especialmente un beneficio.

En el Derecho Civil: Ejecución efectiva de una obligación, incluso si tiene por objeto una prestación que no sea una suma de dinero.⁴

PAGO: Cumplimiento de una obligación. Abono de una deuda. Entrega de una cantidad de dinero debida. Dación o sueldo debido. Correspondencia de efectos o servicios.

² Pina Rafael y Pina Vara Rafael, Diccionario de Derecho, 25 ed., Ed. Porrúa, Méx. 1998, p. 194.

³ Master, Diccionario enciclopédico, Tomo VIII, Ed. Olimpo, 1993, p. 2990.

Premio, recompensa. Característico tanto en el Código Civil español como el argentino. Consideran el pago como un modo de extinguirse las obligaciones; el segundo de los textos lo define así: "El cumplimiento de las prestaciones que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya se trate de una obligación de no hacer, ya de una obligación de dar" (art. 725).

Concepto Doctrinal de Planiol, que caracteriza el pago como el cumplimiento efectivo de la obligación.

Requisitos de Pago:

- 1.- La obligación preexistente, con un objeto que puede consistir en dar o hacer, o en no dar o no hacer.
- 2.- Dualidad de sujetos, uno deudor de una prestación y el otro acreedor de la misma, o recíprocamente acreedores.
- 3.- Intención de pagar.
- 4.- Una persona que pague, ya sea el deudor, ya sea otro en su nombre.

⁴ Nueva Enciclopedia Larousse, Vol. VIII, Ed. Planeta, Esp.1981, p. 7369.

5.- Un acreedor de quien se haga el pago o la persona por él designada a recibirlo válidamente.⁵

1.3. CONCEPTO JURÍDICO DE PAGO.

El Código Civil del Distrito Federal regula lo relativo al pago en el libro cuarto, primera parte, título IV, capítulo I, arts. 2062 a 2096, inclusive, se inicia con la definición de pago de la siguiente manera: "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido" (art. 2062). La propia definición de pago nos indica la sustancia del mismo, o sea, que debe pagarse la prestación misma, el contenido de la obligación de dar, hacer, o abstenerse. Por ello, "el acreedor de cosa cierta no está obligado a recibir otra cosa aun cuando sea de mayor valor " (art. 2012 CCDF).

1.4. DEFINICIÓN DE CONTRIBUCIÓN.

Abordaremos ahora lo que debe entenderse por contribución, algunos autores y en el sistema tributario mexicano se utiliza como sinónimo de ésta

⁵ Cabanelas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, Ed. Heliasta, Arg. 1989, p.38.

la palabra tributo por eso también abarcaremos algunas definiciones de lo que se entiende sobre el mismo.

CONTRIBUCIÓN: Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.⁶

CONTRIBUCIÓN: Es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene como objeto cubrir sus gastos públicos.⁷

TRIBUTO: Sinónimo de Contribución.⁸

El TRIBUTO o CONTRIBUCIÓN en sentido genérico se concibe como: "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público."⁹

⁶ Pina Rafael y Pina Vara Rafael, ...op.cit., p.194.

⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, Ed. Porrúa, Méx.1985.

⁸ Pina Rafael y Pina Vara Rafael, ...op. cit. p.485.

⁹ Quintana, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, Méx.1991, p.39.

GIULIANI FONROUGE define el tributo como: "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho."¹⁰

Para **BLUMENSTEIN**: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma."¹¹

Para **JARACH**: "El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo."¹²

El Modelo de CTTAL (art.13) dice: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener sus recursos para el cumplimiento de sus fines."

El Código Tributario de Uruguay contiene el siguiente CONCEPTO DE TRIBUTO: "Art. 10.- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."

¹⁰ Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., Ed. Porrúa, Méx.1999, p. 319.

¹¹ Ibidem, p.320

¹² Ibid. p.321.

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

El Código Tributario de Brasil da la siguiente definición: “Art. 3º .- Tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor puede expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, instituida en la Ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada.”

Como se aprecia de las anteriores definiciones, en general, se señalan como rasgos característicos de los tributos o contribuciones los siguientes: 1. Las contribuciones constituyen prestaciones económicas, en dinero o en especie; 2. Dichas prestaciones son exigidas por el Estado u otro ente público por él autorizado, en virtud de su poder de imperio; 3. Tales ingresos públicos deben ser necesariamente establecidos por la ley y de esta manera las contribuciones son obligaciones que nacen de la misma ley (ex – lege); 4. Se traducen en relaciones jurídicas de derecho público, que vinculan a un sujeto acreedor (Estado) y un sujeto deudor de la prestación (contribuyente);

y 5. Tienen como finalidad proporcionar recursos al Estado para sufragar los gastos públicos.

1.5. NOCIÓN DE PAGO DE CONTRIBUCIONES.

Ahora veremos que se entiende por pago de contribuciones, para ello primero daremos un concepto de contribuciones, para posteriormente decir que es el mismo.

Las contribuciones constituyen el renglón más destacado dentro de los recursos económicos con los que cuenta el Estado para cumplir con sus fines. Esto no sólo por la importancia del monto de los ingresos públicos, sino además, por imperativo constitucional, pues recordemos que conforme al artículo 73, fracción VII de nuestra Constitución, el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

La utilización del término contribución en nuestro país se deriva del mismo texto constitucional.

CONTRIBUCIONES: Son los gravámenes que establece la ley a cargo de las personas que tienen el carácter de contribuyentes o sujetos pasivos, de conformidad con las disposiciones legales, y se clasifican en:

impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Desde el análisis de las transferencias, son los recursos que específicamente se otorgan a instituciones de seguridad social como el IMSS y el ISSSTE.¹³

En la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en su art. 31, fracción IV, habla del pago de contribuciones en forma que engloba tres especies: impuestos, derechos y contribuciones especiales o de mejoras.

Es así que en México no existe en ninguna Ley el concepto de Tributo o Contribución. En el art. 1º del CFF usa la palabra contribución, pero no define a ésta. Sin embargo, autores como Sergio Francisco De la Garza, nos señalan que en el Derecho Mexicano contribución y tributo son sinónimos que éste establece que son contribuciones o tributos:

- a) Los impuestos.**
- b) Las prestaciones de seguridad social.**
- c) Las contribuciones de mejoras.**
- d) Los derechos.**

Para el mismo autor, Sergio Francisco de la Garza, tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

¹³ www.shcp.gob.mx/index01.html.

El pago de contribuciones tiene un carácter público; hoy en día, la generalidad de los autores admite la idea que a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.), los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, de su potestad de imperio.

El pago de tributos implica la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie. Como ejemplo de esto podemos citar la Ley de Hacienda de los Municipios de Nuevo León que en su art.55 establece un impuesto en especie, consistente en el 15% del área vendible en fraccionamientos que autoricen, a cargo de los propietarios de los terrenos fraccionados, para dedicarse a usos y servicios públicos.

El pago de contribuciones es una obligación ex lege, es decir, "nullum tributum sine lege" (NO HAY TRIBUTO SIN LEY), indica el principio de legalidad establecido en la fracción IV del art. 31 de la Constitución Federal. Todos los tributos constituyen obligaciones ex lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en

la Ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis. Estas obligaciones a diferencia de las obligaciones meramente legales y voluntarias, nacen directamente de la Ley.

Así mismo, el pago de los tributos consiste en una relación que se establece entre dos sujetos; de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, es decir, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie. Dicha relación recibe el nombre de relación tributaria.

El pago de tributos tiene como objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones. La Constitución Federal, en su art. 31, fracc. IV, dispone que las contribuciones o tributos, deben ser proporcionales y equitativas, si éstas no tienen tales características son inconstitucionales.

Por ello, debe entenderse el pago de contribuciones establecido en el art. 31, fracc. IV, Constitucional como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

1.6. CONCEPTO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Para analizar este concepto primero definiremos cada uno de sus elementos por separado, prestación y servicios, para concluir diciendo que es una prestación de servicios.

PRESTACIÓN: PRESTATION. Latin juridico *praestatio de praestare*, suminstras.¹⁴

Objeto de la obligación, consistente en entregar una cosa o cumplir un acto.

PRESTACIÓN: Acción y efecto de prestar; dicese del objeto de una obligación, de la acción u omisión debida. (Diccionario de Vocabulario Jurídico, Eduardo J. Couture, pág. 471).

Ahora bien daremos una definición en general de que son los servicios, para como dijimos anteriormente llegar al concepto de prestación de servicios.

SERVICIOS GENERALES: Capitulo (3000) del clasificador por objeto del gasto que agrupa las asignaciones destinadas a cubrir el costo de todo tipo de servicios que se contraten con particulares o instituciones del propio

sector público. Incluye servicios tales como: postal, telegráfico, telefónico, energía eléctrica, agua y conducción de señales; arrendamientos; asesorías, capacitación, estudios e investigación; comercial y bancario; mantenimiento, conservación e instalación; difusión e información; así como otros servicios oficiales y especiales para el desempeño de actividades vinculadas con las funciones públicas.¹⁵

Por lo antes señalado la Prestación de Servicios: Es el cumplimiento de una obligación destinada a cubrir el costo de la misma, mediante la realización de algún servicio contratado entre particulares o instituciones del propio sector público. Incluye servicios tales como: postal, telegráfico, telefónico, energía eléctrica, agua y conducción de señales; arrendamientos; asesorías, capacitación, estudios e investigación; comercial y bancario; mantenimiento, conservación e instalación; difusión e información; así como otros servicios oficiales y especiales para el desempeño de actividades vinculadas con las funciones públicas.

¹⁴ Capitant. Vocabulario Jurídico, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1979, p.360.

¹⁵ www.shcp.gob.com.

**1.7. NOCIÓN PERSONAL DE PAGO
DE CONTRIBUCIONES CON UNA PRESTACIÓN
DE SERVICIOS.**

Como ya hemos observado entre otras acepciones pago es el cumplimiento de una obligación; contribuciones son los gravámenes que establece la ley a cargo de las personas que tienen el carácter de contribuyentes o sujetos pasivos, de conformidad con las disposiciones legales y prestación de servicios es el cumplimiento de la realización de algún servicio contratado.

En este sentido tenemos que el pago de contribuciones con una prestación de servicios es: El cumplimiento de una obligación que establece la ley mediante la realización de un servicio a cargo de personas que tienen el carácter de contribuyentes o sujetos pasivos de la relación tributaria; de conformidad con las disposiciones legales; cuando éstos (sujetos pasivos) han demostrado ante la autoridad tributaria que no tienen los recursos económicos o en especie suficientes para contribuir al gasto público.

CAPÍTULO 2

GENERALIDADES DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

2.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO.

El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la prestación creditoria del sujeto activo.

En general, son válidos los principios esenciales del derecho privado, para la materia tributaria, en cuanto no aparezcan explícita o implícitamente derogados dichos principios por las disposiciones particulares del Derecho Tributario (CFF art.3º). El CFF no nos da una definición de lo que es pago, sin embargo el CCDF, en sus artículos 2062 a 2096, regula lo relativo al mismo, iniciando con la definición de éste de la siguiente manera: " Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido"(art.2062).

En el derecho privado se han suscitado muchos debates sobre la naturaleza jurídica del pago. Algunos sostienen que es un acto jurídico (unilateral o bilateral; contractual o no contractual); para otros constituye un hecho jurídico, y para algunos más es un acto debido. Sin embargo, Giuliani Fonrouge señala que "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de

carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades."

Basándose en lo anterior, podemos decir que naturaleza jurídica del pago en materia fiscal no se rige por estipulaciones contractuales, sino que nace de las leyes tributarias fundadas en el interés público de que el Estado cuente oportunamente con los recursos económicos necesarios para cubrir sus gastos.

En el siguiente fallo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala claras diferencias entre las obligaciones de índole tributaria y las de naturaleza privada.

"En el derecho tributario se han establecido las siguientes diferencias entre las obligaciones de derecho privado y las de derecho público: en la órbita del derecho privado, la mayor parte de las obligaciones 'ex-contratum' que el ordenamiento tutela para garantizar la consecución de fines que no sean ilícitos, surge de la voluntad de las partes y sólo un mínima parte nace de la ley, como las alimenticias y las de daños y perjuicios. En el dominio tributario, todas las obligaciones nacen de la ley, si bien en

algunos casos son influidos por la voluntad de los causantes; en otras, en cambio, es la voluntad unilateral del legislador la que determina una serie de obligaciones públicas, siempre diversas de las del derecho privado, a pesar de su posible identidad de causa y en atención a la distinta naturaleza del interés que protegen, particular en las primeras y público en las segundas." (Revista, número 37 a 48, pág. 80).

A esa exposición puede agregarse una distinción que separa de modo absoluto las obligaciones fiscales de las contractuales: el sujeto activo. En las obligaciones privadas sujeto activo y pasivo, son individuos; en las obligaciones tributarias el sujeto pasivo también es un particular, pero el sujeto activo, el acreedor, es el Estado. Por eso, las leyes que rigen las obligaciones contractuales son de Derecho Privado, que regula los intereses de personas; en cambio las obligaciones tributarias están dentro del Derecho Público, que norma la actividad del Estado.

2.2. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes, da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido

directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, en una forma muy amplia se les llama relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales o también denominadas obligación fiscal sustantiva son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de perceptor de cualquier ingreso. En cambio, las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución.

Por otra parte, las relaciones jurídicas que tiene como contenido deberes de hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad, etc.); de no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera) o de tolerar (admitir

inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales), las denominamos obligación fiscal formal, serán fiscales o tributarias según estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria.

DEFINICIÓN.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.¹⁶

Por su parte, De la Garza define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie".¹⁷ De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se

¹⁶ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal", 2ª ed., Ed. Harla, Méx. 1995, p. 110.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero", 18ª ed., Ed. Porrúa, Méx. 1999, p.455

encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la realización, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria.

LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

Al respecto, Margáin nos señala que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal; por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De lo antes mencionado, observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Con base en las ideas expuestas, Margáin elabora la siguiente definición: "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."¹⁸

EL OBJETO DEL TRIBUTO.

Toda Ley debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la Ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etcétera. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

LA FUENTE DEL TRIBUTO.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos

¹⁸ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p. 112.

imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, a compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general etcétera, de bienes materiales.

EL HECHO IMPONIBLE.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética se le llama hecho imponible. Respecto a este hecho imponible Sainz de Bujanda, siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que

es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.¹⁹

En cuanto a la definición de hecho imponible Sainz de Bundaja nos dice que es "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o bien, "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".²⁰

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

Es importante en el estudio del hecho imponible el examen de su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal, los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento,

¹⁹ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p.115

²⁰ Ibidem.

por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; algunos ejemplos de hechos imponible instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado por la Ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de éstos son los previstos en los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial.

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, al período de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal, el que por regla general es de un año, pero que en el caso de sociedades mercantiles puede, en casos de excepción, ser menor o mayor. Dispone el artículo 11 del CFF que el ejercicio fiscal de las personas morales que no tengan ejercicio social coincidirá con el ejercicio fiscal de un año, salvo el ejercicio de liquidación, y debe reunir los siguientes requisitos: A) el ejercicio regular abarcará siempre 12 meses y el irregular un período menor; B) los ejercicios terminarán el día último del mes calendario que se

elija. En caso de liquidación de una persona moral, durante todo el tiempo que dure la liquidación habrá un ejercicio.

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Flores Zavala²¹ afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y, el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. De la disposición legal antes citada debemos entender que, como con toda propiedad y claridad establecía el artículo 17 del CFF de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

²¹ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, 31ª ed., Ed. Porrúa, Méx.1995, p.35.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en momento que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

De la Garza²², siguiendo a Sainz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

- A) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.**
- B) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o liquidación por el particular.**

²² De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 18 ed., Ed. Porrúa, Méx. 1999, p.549.

- C) **Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.**
- D) **Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.**
- E) **Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.**
- F) **Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.**
- G) **Determinar las sanciones aplicables, en función de la Ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.**

2.3. SUJETOS DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. En toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

2.3.1. SUJETOS PASIVOS QUE DEBEN PAGAR.

Debemos distinguir entre los sujetos pasivos de la relación tributaria que tengan la obligación de pagar de los que lo puedan hacer, no obstante, de no estar obligados a ello.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero.

El actual Código Fiscal de la Federación no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como si la daba el Código anterior en su artículo 13, que señalaba: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

A) DEUDORES DIRECTOS.

Por regla general el pago debe ser hecho por aquellas personas a quienes la Ley les impone la obligación de efectuarlo. Lo común, en tal caso, es que el pago sea hecho por el sujeto pasivo principal por adeudo propio también llamado causante o contribuyente en muchas de nuestras leyes

tributarias, que es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza.

B) DEUDORES POR SOLIDARIDAD SUSTANTIVA.

En la misma situación se encuentran los sujetos responsables solidarios por solidaridad sustantiva, que son a los que se refería el artículo 14, fracción I del CFF 1967, al referirse a "quienes en los términos de las leyes están obligados la pago de la misma prestación fiscal" y la fracción III del mismo precepto que consideraba solidariamente responsables a "los copropietarios, los coposeedores y los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el monto del valor de éste".

En la actualidad el artículo 26 del CFF regula a los deudores por solidaridad sustantiva.

C) SUCESORES.

También tienen el carácter de deudores principales, por adeudo propio, los sucesores a título universal. Tal es el caso de los herederos, respecto a los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión, cuya responsabilidad se dividía entre ellos en proporción a las cuotas hereditarias, según el artículo 22 del CFF de 1938; se encuentran en la misma situación los donatarios a título universal, es decir, los que reciben la totalidad del patrimonio del donante.

El hecho de que esos preceptos hayan desaparecido de los CFF 1967 y 1981 no cambia la situación. En la actualidad el artículo 26, fracción VII nos señala: "Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados, hasta por el monto de éstos." Como podemos ver en efecto, los herederos y los donatarios suceden al autor de la herencia y al donante, y por esa razón son sujetos pasivos por adeudo propio de la deuda tributaria de sus causantes. La deuda tributaria del de cujus o del donante no se extingue por la muerte o por la donación, sino que la reciben los herederos o donatarios. Entre ellos la responsabilidad fiscal se divide en proporción a sus cuotas hereditarias o a las porciones que les hayan correspondido en la donación.

D) SUJETOS PASIVOS POR ADEUDO AJENO.

Quedan comprendidos dentro de la clasificación de sujetos por adeudo ajeno las siguientes tres categorías: sujetos pasivos por responsabilidad sustituta; sujetos pasivos por responsabilidad solidaria, y los sujetos pasivos por responsabilidad objetiva.

Tienen la obligación de hacer el pago los sujetos pasivos por responsabilidad sustituta, sujetos pasivos de la obligación tributaria por adeudo ajeno, ya sea que tenga el carácter de retenedores en la fuente o que tengan el carácter de recaudadores. En estos casos, el sujeto pasivo principal queda relegado a una situación secundaria, ignorándolo de hecho la administración fiscal excepto para el caso de que el deudor sustituto no haya hecho el pago de las cantidades sobre las que versa su responsabilidad, independientemente de que las haya retenido o recaudado, o que no lo haya hecho.

También tienen el carácter de sujetos pasivos por adeudo ajeno los llamados responsables con responsabilidad solidaria, respecto a éstos existe la siguiente diferencia en relación con los sujetos pasivos por sustitución. Mientras que a estos últimos la Ley les impone la obligación de

efectuar el pago de una manera primaria, en el caso de los sujetos pasivos por responsabilidad solidaria la obligación de pago les resulta exigible subsidiariamente, es decir, en el evento de que los sujetos pasivos principales, por adeudo propio, no hayan hecho el pago de la prestación fiscal.

Asimismo, el CFF en su tendencia de simplificar en la responsabilidad solidaria los tres tipos de responsabilidad por deuda ajena, dispone que "son responsables solidarios con los contribuyentes" los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta por el monto de dichas contribuciones, dentro de las cuales incluyen los recargos (art. 26-I).

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal de la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal.

Los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva también tienen la obligación de hacer el pago de las prestaciones fiscales que se hayan causado con motivo de los bienes que adquirieron, puesto que

tienen una obligación de carácter personal que adquirieron por virtud de la adquisición de la propiedad o de la posesión de los bienes; en cambio, quienes han adquiridos bienes gravados con la garantía de afección, no tienen la obligación, pero si la "carga" de efectuarlo si no quieren verse privados precisamente de los bienes sobre los que recae el gravamen.

Por último, quienes hayan asumido una obligación de garantía personal de la deuda tributaria (fiadores tributarios) tienen también la obligación de efectuar el pago por cuenta de los deudores principales, en cuyo favor otorgaron la garantía.

2.3.2. SUJETOS QUE PUEDEN PAGAR.

Las normas legales permitan que algunas personas, que no son obligados tributarios, si lo desean, pueden pagar la deuda tributaria liberando, sin sustituirlo, al obligado a cumplir la prestación fiscal.

Tal es el caso de los acreedores hipotecarios del deudor o los demás acreedores concurrentes con el Fisco, sea por embargo, prenda o hipoteca. Es también el caso de los propietarios o poseedores de bienes sobre los que recae la afección.

El CCDF dispone que el pago puede ser hecho por el mismo deudor, por sus representantes o por cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación (art. 2065), en cuyo caso se verifica por ministerio de ley la subrogación, y es evidente que los acreedores hipotecarios o prendarios del deudor, o los embargantes que deseen deshacer el privilegio del Fisco, tienen interés jurídico en realizar el pago, no obstante que no tienen ninguna obligación tributaria al respecto.

Tienen la categoría de sujetos que pueden pagar, aquellos que han convenido con los sujetos pasivos pagar por su cuenta la prestación fiscal que corresponde a aquéllos. El Fisco no reconoce eficacia a dichos pactos privados en su contra, ya que la obligación tributaria no puede ser trasladada sin su consentimiento. Pero el pacto produce efectos inter partes. Mientras se cumplan las obligaciones tributarias, al Fisco, por lo general, no le interesa quien hace efectivamente el pago, como se aprecia de la siguiente resolución de la SCJN:

“Si bien es cierto que las leyes fiscales, local y federal, imponen los impuestos al que percibe la utilidad con motivo de los réditos, ello no quiere decir que ineludiblemente el pago deba hacerlo el causante y que exista impedimento legal para que en su nombre lo haga un tercero. Al Estado le interesa que se cubra la carga fiscal y no que lo haga forzosamente el ausente,

quedando libre la voluntad de los contratantes para hacer estipulaciones al respecto, ya que no existe disposición legal que lo prohíba. ("SJF, VII Época, vol XXVIII, 4ª parte, p. 81, AD 4346/70, Miguel Arellano Hernández, 12-IV-71.")

Anteriormente la LHDF 1941 (art. 16) disponía "que los créditos fiscales del Departamento del Distrito Federal podrían ser pagados por cualquier persona, y que si quien paga no fuere el deudor, podría solicitar que se anote esa circunstancia en el recibo correspondiente", dándose naturaleza tributaria a las reglas generales del derecho civil. En la actualidad el Código Financiero que sustituyó la antes mencionada LHDF, no dispone nada al respecto.

2.3.3. SUJETOS HÁBILES DE COBRO.

El Código Civil (art. 2073) establece que el pago debe hacerse al mismo acreedor a su representante legítimo.

En materia federal, la LSTF encomienda a la Tesorería de la Federación los servicios de recaudación, que consisten en la recepción, custodia y concentración de fondos y valores de la propiedad o al cuidado del

GOBIERNO Federal. Dichos servicios los realiza, directamente o a través de sus auxiliares (LSTF, art. 15).

La Ley de Ingresos de la Federación (art. 12) dispone que la recaudación de todos los conceptos previstos en el art. 1º de la ley, aun cuando se destinen a fines específicos, debe hacerse en la Tesorería de la Federación, en las oficinas exactoras de la SHCP, en las oficinas recaudadoras de las entidades federativas y municipales coordinadas, en el Banco de México, cuando así lo establezcan las leyes, o en las instituciones de crédito autorizadas al efecto. Como excepción a lo anteriormente previsto, las cantidades correspondientes a los abonos retenidos a trabajadores por patrones para el INFONAVIT pueden ser recaudados por las oficinas del propio Instituto y las instituciones de crédito que autoriza la SHCP.

2.4. FORMAS DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES.

El objeto del pago es la realización en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie.

El principal medio de extinción de la obligación fiscal es el pago. De acuerdo a lo previsto por el art. 20 del Código Fiscal, se aceptarán como

medios de pago: la moneda nacional y extranjera cuando los pagos deban realizarse en otro país, cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos pagados con dicha moneda y para el pago de contribuciones en el comercio exterior; los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios, los cheques personales no certificados únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal.

2.4.1. MONEDA NACIONAL O EXTRANJERA.

En la República, los pagos se hacen en moneda nacional. El CFF (art.20) dispone que los pagos que deben efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Las contribuciones y sus accesorios se causan y se pagan en moneda nacional (CFF art.20).

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicara el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el DOF dentro de los primeros diez días al mes que corresponda. Las contribuciones, aprovechamientos, así como las

devoluciones se actualizarán aplicando el factor de actualización dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice nacional de Precios al consumidor del mes anterior al mes más antiguo de dicho periodo.

El pago con moneda extranjera se efectuara en los siguientes casos:
a) cuando los pagos deban realizarse en otro país; b) cuando las disposiciones fiscales permitan en México el acreditamiento de impuestos, pagados con moneda extranjera, y c) para determinar y pagar contribuciones en el comercio exterior. Se considerarán las siguientes reglas de conformidad con el artículo 20 del CFF:

Los pagos que puedan efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considera el tipo de cambio a que se haya adquirido moneda extranjera de que se trate, y no habiendo adquisición se estará al tipo de cambio promedio para la enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito en la ciudad de México, o en su caso, al tipo de cambio establecido por el Banco de México cuando se trate de actos o actividades que deban realizarse con las instituciones de crédito sujetos a un tipo de cambio diferente al anterior, correspondiente al día en que se causen las contribuciones. El tipo de cambio promedio a que se refiere este párrafo será el que mensualmente publique la SHCP durante la primera semana del mes

inmediato siguiente a aquél al que corresponda, para cada uno de los días de dicho mes de calendario. Para los días en que las instituciones de crédito no hubieren realizado operaciones, se debe tomar el tipo de cambio correspondiente al día inmediato anterior en que sí las hubiere realizado.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquéllas que deban efectuarse en el extranjero se debe considerar al tipo de cambio que fije la SHCP mediante disposiciones de carácter general. Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso; no obstante lo anterior para efectuar el pago se estará a lo dispuesto en la Ley Monetaria.

Por último, la SHCP puede ordenar, por medio de disposiciones de carácter general, cuando las contribuciones se pagan mediante declaración, con objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación correspondiente, que la información se proporcione en declaraciones distintas de aquella con la cual se efectúe el pago.

2.4.2. ESPECIE.

El derecho a la producción de oro se pagaba anteriormente en especie, entregando oro a las oficinas recaudadoras, según la Ley Federal de Derechos; la Ley de Ingresos de la Federación de 1965 dispuso que el derecho a la producción de cobre se pagara en especie. En la actualidad a los únicos que se les esta permitido pagar en especie es a los artistas plásticos y es a discreción de la SHCP.

2.4.3. CHEQUES CERTIFICADOS Y SIN CERTIFICAR.

Los cheques certificados se admiten como medios de pago (CFF art.20). El Reglamento del CFF (art.8º) establece que el pago de impuestos así como otras contribuciones en que el pago se efectúe mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios, pueden ser pagados con cheques personales del contribuyente sin certificar cuando sean expedidos por él mismo.

Los notarios públicos que conforme a las disposiciones fiscales se encuentren obligados a determinar y enterar contribuciones a cargo de terceros, pueden hacer el pago mediante cheques sin certificar de las

cuentas personales de los contribuyentes siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

Debe expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su Tesorería u órgano equivalente y, en el caso de aportaciones de seguridad social recaudadas por un organismo descentralizado (IMSS; ISSSTE) a favor del organismo. El cheque debe liberarse a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la población donde esté establecida la autoridad recaudadora de que se trate. La SHCP mediante disposiciones de carácter general puede autorizar que el cheque se expida a cargo de instituciones de crédito que se encuentren en poblaciones distintas a aquéllas donde esté establecida la autoridad recaudadora.

La falta de pago inmediato de un cheque expedido para cubrir un crédito fiscal, por parte de la institución a cuyo cargo se haya librado, da derecho a la SHCP a exigir del librador el pago del importe del mismo y una indemnización del 20% del valor del cheque (CFF, art.21). Esta indemnización y el valor del cheque se cobran mediante los procedimientos establecidos en el CFF, inclusive con el procedimiento de ejecución, al igual que los demás créditos fiscales.

2.4.4. TIMBRES Y MARBETES.

Los pagos anteriormente podían hacerse con timbres o marbetes cuando lo disponían así las leyes especiales. Se pagan con timbres, entre otras, los siguientes impuestos: producción de alcohol y aguardiente; venta de primera mano de alcohol, y embasamiento de bebidas alcohólicas.

Actualmente la Ley del Impuestos Especial Sobre Producción y Servicios establece que el pago de impuestos de estos productos se hace mediante declaración de conformidad con su artículo 19 que dispone: "los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales las siguientes: ...III. Presentar las declaraciones e informes previstos en esta Ley, en los términos que al efecto se establezcan en el CFF...".

2.4.5. BONOS DE LA TESORERÍA.

El Reglamento de la LTF prevé que el pago de los créditos fiscales pueda hacerse con Bonos de la Tesorería de la Federación o con bonos o cupones de la Deuda Pública y dispone que no se aceptarán créditos fiscales títulos de crédito diferentes de los pagarés que expidan los organismos descentralizados con autorización o por acuerdo del Secretario de HCP o, en

su caso, por el Subsecretario o algún otro funcionario que los sustituya en sus funciones (art. 8).

2.4.6. CERTIFICADOS DE TESORERÍA.

El Reglamento LTF se refiere a unos certificados nominativos que se expiden a solicitud de parte interesada para utilizarlos en el pago de impuestos.

Los CETES, que son títulos de crédito al portador denominados en moneda nacional, emitidos por el Gobierno Federal, en los cuales se consigna la obligación de éste a pagar su valor nominal al vencimiento. Dicho instrumento se emitió con el fin de influir en la regulación de la masa monetaria, financiar la inversión productiva y propiciar un sano desarrollo del mercado de valores. A través de este mecanismo se captan recursos de personas físicas y morales a quienes se les garantiza una renta fija. El rendimiento que recibe el inversionista consiste en la diferencia entre el precio de compra y venta. Los CETES se emiten a 28, 91, 182 y 364 días, aunque se han llegado a emitir a 7 y 14 días y hasta 2 años. Este instrumento capta recursos de personas físicas y morales; se coloca a través de las casas de bolsa a una tasa de descuento y tiene el respaldo del Banco de México, en su calidad de agente financiero del Gobierno Federal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público fue autorizada a emitir CETES en el Diario Oficial de la Federación del 28 de noviembre de 1977, el cual fue sustituido por el decreto en el D.O.F. del 8 de julio de 1993.

2.4.7. CERTIFICADOS DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS (CEDIS).

Los certificados que expide la Tesorería de la Federación para devolver ciertos impuestos federales, con motivo de la exportación de mercancías sirven precisamente para aplicarlos en pago de impuestos.

2.4.8. CERTIFICADOS DE PROMOCIÓN FISCAL (CEPROFIS).

Los certificados de promoción fiscal, que son los documentos con los cuales se expresan los estímulos fiscales que por diversos motivos otorga a la industria el Gobierno Federal también son medios de pago de tributos.

Los certificados de promoción fiscal (CEPROFIS) son documentos que se expiden por la SHCP para hacer efectivos los estímulos fiscales que acuerda el Ejecutivo Federal. El documento debe señalar: I. El nombre del

titular y número del mismo en el Registro Federal de Contribuyentes. II. El motivo señalado en el acuerdo que ordene su expedición; III. El importe acreditable; IV. El monto beneficiado de la inversión o el número de empleos; V. La duración del derecho consignado en el certificado. En él se consignan los demás datos que se requieran y se hará constar la fecha, el concepto del impuesto por el que se aplica y el importe de los acreditamientos que se vayan realizando, así como el registro de la oficina recaudadora y el saldo pendiente de acreditar. El derecho consignado en el certificado tiene una vigencia de 5 años contados a partir de la fecha de su expedición.

De lo tratado a lo largo de este subtema nos dimos cuenta que existen diversas formas de pago de las cuales unas ya no son permitidas, pero que en su momento fueron utilizadas porque funcionaban y se creía que eran efectivas, como pudimos observar de las formas de pago que en la actualidad establece el CFF en su art. 20 no menciona el pago de contribuciones mediante prestación de servicios y también como vimos a lo largo del tiempo ninguna otra ley menciona algo respecto al pago de contribuciones mediante servicios, se establecieron otras formas de pago pero no la que nos ocupa.

CAPÍTULO 3.
NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES
CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

3.1. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

El Estado tiene en nuestra época una serie de actividades que van desde la conservación de la sociedad, la seguridad del orden y tranquilidad, hasta el progreso social, económico, educativo, sanitario y cultural. Cabe indicar que aquél, para realizar dichas actividades, necesita de elementos pecuniarios para producir, obtener y aplicar los satisfactores que vayan a llenar las necesidades sociales en todo el ámbito del Estado.

En principio, el Estado puede obtener los ingresos por vías de Derecho Privado y por las de Derecho Público; los primeros son muy pocos por ejemplo, se pueden citar los que percibe el Estado por vía de herencia cuando conforme a las disposiciones del Código Civil del Distrito Federal, cuando no existan herederos, heredara la beneficencia pública, puede ser mediante legados, donaciones al gobierno pudiendo éste adquirir una serie de bienes por vía de prescripción.

Los ingresos del Estado obtenidos por vías de Derecho Público los clasifica la mayoría de la doctrina en "ordinarios" y "extraordinarios".

Ordinarios son todos aquellos impuestos, derechos, productos y aprovechamientos previstos en la Ley de Ingresos de cada sujeto activo de la relación fiscal y que se deben cobrar de manera normal en su ejercicio fiscal. Extraordinarios son aquellos que el Estado percibe o establece, de manera eventual o accidental, motivado por necesidades imprevistas o calamidades públicas, o bien para ser gastos de inversión a largo plazo.

Conforme al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial el 31 de Diciembre de 1981, los ingresos ordinarios son clasificados en: 1) contribuciones, compuestas por: impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social y los accesorios de éstas (recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización), 2) contribuciones especiales o de mejoras, 3) los productos y 4) los aprovechamientos.

3.1.1. CONCEPTO.

De acuerdo con la técnica europea, el presupuesto abarca tanto los ingresos como los egresos del Estado; lo que en la experiencia administrativa mexicana son: La Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación, que en México son dos cuerpos legales distintos.

En términos teóricos se afirma que el presupuesto debe comprender tanto los ingresos, como los egresos de cualquier entidad. La palabra budget, que significa presupuesto, en sus orígenes significaba el portamonedas público que servía para recibir y depositar los ingresos que después irían destinados a los gastos públicos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al hablar de presupuesto, en la publicación denominada La Hacienda Pública Federal, del año de 1960, determinaba que, presupuesto: "Constituye la totalidad del gasto del gobierno y del dinero que es necesario para financiarlo".²³

Para Bielsa: el presupuesto: 1) es un cálculo; 2) legal; 3) se refiere a un ejercicio financiero; 4) es una autorización al Ejecutivo para invertir o gastar lo recaudado.

Para Pedro Muñoz Amato: "El Presupuesto es esencialmente un plan de acción expresado en términos financieros. En consecuencia, el presupuesto general de un gobierno debe ser el programa que dirija todas las actividades gubernamentales en su función de orientar los procesos sociales y servir a los intereses del pueblo."²⁴

²³ La Hacienda Pública Federal. Citada por Acosta Romero, Miguel. Derecho Administrativo Especial. Vol. I, 3ª ed., Ed. Porrúa, Méx. 1998, 555.

El presupuesto ha sido definido como: “El estado de cuentas provisional y limitativo, sancionado por una decisión que le convierte en ejecutivo y le proporciona fuerza obligatoria, de los gastos e ingresos que deben efectuarse durante cierto periodo por un individuo o por una colectividad”.²⁵

El Diccionario de la Real Academia considera que: “Presupuestar es formar el cómputo de los gastos e ingresos de unos y otros, que necesaria o probablemente han de resultar en un negocio de interés público o privado”.

Para realizar la política económica, el presupuesto representa el elemento esencial de la vida económica. De acuerdo con nuestra legislación, el presupuesto es un acto público anual de previsión y autorización previa, que contiene los ingresos que debe percibir la Federación y los gasto que se deban realizar en relación con los servicios y demás prestaciones públicas.

Ya hemos visto lo que significa presupuesto y que éste engloba tanto al presupuesto de egresos como a la Ley de Ingresos, ahora bien daremos algunos conceptos de lo que es específicamente para algunos autores la Ley de Ingresos que es el tema que nos ocupa.

²⁴ Acosta Romero, Miguel. Op. Cit.

Fernando A. Orrantia Arellano²⁶ nos dice al respecto, la Ley de Ingresos consiste en una lista o relación de los impuestos que la Federación podrá cobrar en el siguiente ejercicio fiscal, y en la indicación de la cantidad que se estima recaudar por cada uno de los impuestos federales cuyo cobro se autoriza al Gobierno Federal, de tal manera que el monto total de la recaudación fiscal anual sea similar al monto total aprobado en el Presupuesto de Egresos.

La Ley de Ingresos de la Federación, que así se llama al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado constituye, por lo general, una mera lista de "conceptos" por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos; sujeto, objeto, base, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa de gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

²⁵ Bernard y Colli. Diccionario, Citado por Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo, 16ª ed, Ed. Porrúa, Méx., 1995, p.16.

²⁶ Orrantia Arellano, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, Ed. Porrúa, Méx. 1998, p.121.

Jorge Carpizo²⁷, argumenta: La ley de ingresos únicamente realiza una enumeración de las materias sobre las cuales se puede cobrar impuesto, pero no especifica las cuotas, los sujetos del impuesto, la manera de cobrarse, etc., sino que estos aspectos están contenidos en las leyes específicas.

Es, como su nombre lo indica, el documento de naturaleza legislativa de vigencia anual, en el que se señalan los ingresos provenientes de los conceptos que él mismo identifica y por las cantidades que determina; en virtud de la Ley de Ingresos, el Congreso de la Unión determina los conceptos y fijan los montos, de los cuales por vías de impuestos, derechos, aprovechamientos o productos, la Federación obtendrá los ingresos necesarios para cubrir su presupuesto.

Debido a que en virtud de los impuestos y demás conceptos estipulados en la Ley de Ingresos de la Federación, el Estado privará a los particulares de parte de su riqueza, la Constitución le da el carácter de ley a la iniciativa de Ley de Ingresos; después que lo aprueba el Congreso de la Unión, siguiendo el trámite ordinario que para la aprobación de las leyes se señala, salvo que la iniciativa debe presentarse en la cámara de diputados [arts. 72, h) y 74, fracc. IV] .

²⁷ Citado por Orrantía Arellano, Fernando A. Ob Cit., p. 122.

De conformidad con el art. 73, fracc.VII, Constitucional, se trata de un acto que, aunque autónomo, es complementario; en el sistema constitucional mexicano siempre debe referirse a otro, que lo antecede: al presupuesto; se faculta al Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

3.1.2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA LEY DE INGRESOS.

Por lo que se refiere a los ingresos públicos ex lege, sostiene Fraga que “no sin grandes vacilaciones, nos inclinamos ... a considerar que la ley general de ingresos que anualmente se expide por el Congreso tiene un carácter legislativo desde el punto de vista material.

“El Congreso tiene una misma facultad, es decir una sola facultad, para expedir las leyes especiales de impuestos y por la otra la ley general de ingresos.

“El art. 65, fracción II, dispone que ‘El Congreso se reunirá el día primero de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias en las cuales se ocupará de los asuntos siguientes: I. ... II. Examinar, discutir y aprobar el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos para cubrirlo ...’

“Y el artículo 73, fracción VII, faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto”.

“De aquí se desprende que si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes, tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos...”

“En realidad el Congreso sólo se vale de un procedimiento práctico, para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre impuestos que ha regido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas deben entenderse incorporadas a la ley general de ingresos, que anualmente les imprime su propia vigencia.”

“En estas condiciones esta ley general no solamente otorga una autorización, no sólo es, según la opinión transcrita un acto condición, sino que tiene todos los caracteres de acto legislativo desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, caracteres que no pierde, según tuvimos

oportunidad de demostrarlo anteriormente, por el hecho de su valor temporal."²⁸

De la Garza está de acuerdo con Fraga señalando que sólo en lo que se refiera a los ingresos que tienen el carácter tributario, por ser todos ellos generadores de obligaciones ex lege. Sin embargo, en la Ley de Ingresos se contienen, además de los ingresos tributarios, otros no tributarios, como son los productos que son definidos por el CFF, art. 3º, como las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, y los aprovechamientos que son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Respecto a estos ingresos señala que está de acuerdo con Jeze, en el sentido de que el presupuesto carece de significación, por no surgir del mismo autorizaciones creadoras o recaudadoras, pues respecto a ellos no puede extenderse la calificación de "contribuciones" a que se refieren los artículos 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la Constitución Federal y en consecuencia, para que puedan percibirse estos tipos de ingresos no tributarios, la Ley de Ingresos es completamente indiferente.

²⁸ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, 31ª ed., Ed. Porrúa, Méx., 1992, p.318.

El acto en virtud del cual se crea un impuesto tiene el carácter de ley; es por ende que esa es su naturaleza, independientemente de que la emita el Congreso de la Unión.

Esta exigencia no sólo responde a los principios directivos de nuestro ordenamiento constitucional, en razón de que el tributo implica una limitación a la libertad y a la propiedad individual, que sólo el poder legislativo puede establecer, sino que se encuentra sumamente sancionada en el art.123 de la vigente constitución, conforme al cual "no puede imponerse ninguna prestación personal o patrimonial, sino con arreglo a la ley".

Los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos son un principio expresamente constitucional: "Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos: [...] IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." El art. 74, fracc. IV, alude a la Ley de Ingresos al establecer los impuestos sólo pueden crearse o establecerse por una autoridad que goce de las facultades legislativas; en el sistema constitucional mexicano los únicos que gozan de esta facultad son el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados; en forma excepcional, en los términos de los arts. 29 y 131; el presidente de la República también puede ser dotado y ejercitar una facultad de esa naturaleza; en el caso establecido habría que entenderse a lo que, en cada caso, disponga el Congreso al otorgar

autorizaciones. Los municipios no gozan de la atribución de decretar impuestos.

La facultad que tiene la federación para crear impuestos, decretar contribuciones, derechos y aprovechamientos se halla consignada, principalmente, en los arts. 31, fracc. IV, 73, fraccs. VII y XIX, 74, fracc. IV, y 131.

3.2. NATURALEZA JURÍDICA DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

La naturaleza jurídica del pago de contribuciones con una prestación de servicios es de un acto jurídico, ya que en ella no interviene un acuerdo de voluntades debido a que el motivo del nacimiento de la obligación tributaria no es un hecho o un acto en el cual los contribuyentes se pusieron de acuerdo con la autoridad fiscal; ya que en materia fiscal es un acto unilateral por responder a obligaciones de Derecho Público que surgen exclusivamente de la Ley.

Atendiendo lo anterior, recordemos que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece que son obligaciones de los mexicanos: IV.-

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

Señalando que un acto jurídico es una manifestación exterior de voluntad unilateral o bilateral, cuyo fin consiste en engendrar, con fundamento en una regla de derecho o una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica general y permanente o por el contrario un efecto de derecho limitado relativo a la creación, modificación o extinción de una relación jurídica.

En materia fiscal la naturaleza jurídica del pago de contribuciones con o mediante una prestación de servicios es de un acto jurídico unilateral, ya que el contribuyente al realizar un acto o conducta voluntaria tiene consecuencias jurídicas por existir un supuesto jurídico anterior que tipifica o señala los supuestos en donde dicho acto o conducta de un sujeto está obligada al pago de contribuciones por encontrarse en tal supuesto. Debido a que, al igual que el pago con numerario, el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios nace de una ley tributaria fundada en el interés público de que el Estado cuente con los recursos necesarios para cubrir el gasto público, es por ello que su naturaleza jurídica es de un acto jurídico.

3.3. REGULACIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

La Ley de Ingresos de la Federación sólo nos da la pauta para poder pagar contribuciones mediante la prestación de un servicio, al contemplarlo, ya que dicha Ley sólo es una lista o enumeración de los ingresos que obtendrá el Estado, pero que para su obtención se auxilia de otras leyes reglamentarias.

El pago de contribuciones con una prestación de servicios, se encuentra previsto en dicha Ley en su art. 1º , párrafo penúltimo, el cual nos señala: "El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión de los ingresos pagados en especie o en servicios por contribuciones, así como, en su caso, el destino de los mismos". Sin embargo, no hace más referencia de esta forma de pago en otra parte de esta Ley; ni señala ninguna Ley Reglamentaria al respecto; así como tampoco da una definición o concepto de lo que se debe entender por pago de contribuciones mediante una prestación de servicios, ni señalando los casos en los que se puede pagar de esta manera y mucho menos hace mención de algún requisito de forma o de fondo.

No obstante, existe la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación la cual regula dicha figura jurídica en su Título Segundo De la Recaudación; Capítulo II, De la Dación en Pago y de la Adjudicación de Bienes; de los artículos 25 al 27. En esta ley se habla de Dación en pago de servicios, lo que nosotros hemos manejado como pago de contribuciones con o mediante una prestación de servicios.

Así mismo, también existe el Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, el cual se denomina "Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación", que en su Título Sexto, De la Dación en Pago, artículos 50 al 58, reglamentan lo relativo al pago de contribuciones mediante una prestación de servicios.

CAPÍTULO 4

NECESIDAD DE PAGAR CONTRIBUCIONES CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

4.1. PROBLEMÁTICA DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

La problemática de este tipo de pago es que es una figura jurídica o alternativa muy poco conocida, tanto por los contribuyentes como por las mismas autoridades tributarias y muchas veces confundida por algunos empleados del Sistema de Administración Tributaria y contribuyentes con el pago en especie, el cual es una figura jurídica diferente.

Además de que los tramites para poder realizar el pago de contribuciones con una prestación de servicios son muchos y demasiados requisitos a cubrir, como lo veremos más adelante, y que en supuesto de cubrir todos lo requisitos hay que ver que la SHCP considere útil o benéfico para el sector público dicho servicio, ya que la SHCP tiene la facultad discrecional para decidir si acepta dicha propuesta o no.

Otro problema es que la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación y su Reglamento no mencionan qué clase de servicios y tampoco dan excepción alguna para poder sacar por exclusión qué clase de servicios la SHCP considere útiles para el sector público. Y si uno desea saber qué clase de servicios son los que se le puede ofrecer a la SHCP, y acude ante la misma Secretaría o alguna dependencia encargada de la recaudación de las contribuciones como el SAT u otro organismo como el Congreso de la Unión ante la Comisión de la Hacienda, ningún empleado de dichas instituciones sabe informar a los contribuyentes, ni con quien enviarlos que les pueda proporcionar dicha información.

Asimismo, otro problema al respecto sería que en caso de que, la SHCP aceptara la propuesta del contribuyente, saber cómo es que la autoridad fiscal valoraría dichos servicios. Curiosamente al respecto existe en el Código Fiscal de la Federación una disposición que podríamos aplicar aquí, ya que en su artículo 17 establece al respecto: " Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el avalúo. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de moneda extranjera.

Cuando con motivo de la prestación de servicios se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio de que se trate.”

4.2. QUIÉNES PODRÍAN PAGAR CONTRIBUCIONES MEDIANTE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

De acuerdo al art. 25 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación el cual señala: “ A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, ...” , podemos decir que quiénes podrían pagar contribuciones mediante una prestación de servicios o dación en servicios, son todos los contribuyentes que tengan una deuda líquida u obligación fiscal de pagar contribuciones.

Así mismo, el art. 50, párrafo I, del Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación menciona al respecto, la dación en pago de bienes o servicios a que se refiere la Ley podrá proponerse por los deudores de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal.

Para entender mejor quiénes podrían pagar mediante una prestación de servicios, primero diremos qué se debe entender por créditos fiscales. Al respecto el artículo 4º del CFF, establece: " Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena ".

Por lo que se debe entender, al decir toda clase de deudores de créditos a favor del Gobierno Federal, que todos los contribuyentes ya sean sujetos pasivos directos o por responsabilidad, así como los recaudadores o retenedores que sean servidores públicos o particulares, y que tenga una deuda o crédito fiscal; que podrían ser tanto personas físicas y morales pueden pagar de esta forma, haciendo necesario recordar quiénes y qué se entiende por éstas, por lo que a continuación daremos un repaso.

Las personas jurídicas se clasifican en personas físicas (individuales, naturales o de existencia visible) y personas colectivas (morales o ideales).

A) PERSONA FÍSICA.

Jurídicamente *persona* es todo ente que puede ser sujeto de derechos y obligaciones. Por lo común se utiliza el término de *persona* sólo como equivalente a ser humano. Este concepto se deriva del latín *per-personare*, nombre con el que se designaba a la máscara utilizada en el teatro para representar un papel, por lo que se utilizó este término para identificar que persona correspondía a cada actor. Con el tiempo se amplió su significado a fin de comprender el papel que el individuo representa en la sociedad.

Persona es el hombre, es decir, el hombre y la mujer como sujetos de derechos y obligaciones. A este respecto, no cabe hacer distinción alguna en cuanto a la nacionalidad, casta, raza o cualquier otro género de diferencia que históricamente pudo haber tenido alguna transcendencia.

Todos los hombres, seres humanos, son sujetos de derechos y obligaciones y aun cuando su capacidad jurídica pueda estar limitada, atendiendo a diversas circunstancias, estas limitaciones no pueden ser de tal grado que anulen la personalidad.

En el lenguaje jurídico se llama persona a todo ser capaz de derechos y obligaciones, o lo que es igual, de devenir sujeto activo o pasivo, de relaciones jurídicas.

El Código Civil en vigor prevé la existencia de las personas físicas y las personas morales, y aunque no los define, de sus disposiciones se deriva que las personas físicas son los individuos, como seres humanos, y que las persona morales son las agrupaciones que el propio Código reconoce.

La forma de manifestación de las personas, personalidad, se puede establecer en el campo jurídico de acuerdo con los atributos que la Ley les reconoce, como el nombre, domicilio, capacidad, patrimonio, nacionalidad y estado civil.

El nombre es el vocablo, o conjunto de voces, que identifican a una persona para individualizarla jurídicamente. En el caso de las personas físicas se integra por dos partes: el nombre propio o de pila, que le es asignado por sus padres y por el apellido o nombre de familia, formado por los apellidos de los padres.

Domicilio se deriva del griego *domus* que significa casa, sirve para ubicar a la persona en un lugar determinado. El Código Civil en su artículo 29, establece que: "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle".

De la definición legal transcrita es posible derivar los elementos que lo integran: uno objetivo, constituido por la residencia de una persona en un lugar determinado, y otro subjetivo, que consiste en la voluntad de residir en ese lugar. También se pueden diferenciar dos tipos de domicilio, uno voluntario, que es el lugar que la persona ha escogido como lugar de ubicación; y otro denominado legal, que la ley asigna a determinados sujetos independientemente de su propósito o interés de residir en él, como en el caso de los que se encuentran sujetos a la patria potestad, los sentenciados o los que no tienen un lugar determinado de ubicación, y cuyo domicilio será "el lugar en que se hallen".

El domicilio es un importante atributo de la persona, ya que en razón de él se determina el lugar en que deben ser cumplidas sus obligaciones, o la sujeción a las autoridades, como en el caso de sometimiento a juicio.

Estado civil, conocido también como estado de familia, es la situación que tiene el individuo como parte del grupo familiar. De esta manera, una persona tiene el carácter de soltero, casado, divorciado, hijo, viudo, etcétera; tiene como origen hechos naturales como el nacimiento, o hechos del hombre, como el matrimonio o el divorcio.

El medio normal de comprobación del estado civil de las personas son las actas de Registro Civil, en las que se consignan los diversos hechos

que le dan origen, y que pueden ser: a) de nacimiento, b) de reconocimiento, c) de adopción, d) de tutela, e) de emancipación, f) de matrimonio, g) de divorcio, y h) de defunción, además de las inscripciones especiales de declaración de ausencia, presunción de muerte o pérdida de la capacidad para administrar bienes.

La capacidad es la aptitud de una persona para adquirir derechos y obligaciones recibe el nombre de capacidad jurídica, por lo que la doctrina hace la diferencia de capacidad de goce y capacidad de ejercicio.

La capacidad de goce, que se manifiesta en la aptitud de ser sujeto de derechos, es un atributo de todos los individuos que se adquiere por nacimiento y se extingue con la muerte; aunque desde el momento de la concepción se encuentran protegidos por la ley, se les tiene por nacidos para efectos de adquirir derechos sobre herencia, nombre, etc., sujetos a la condición de que nazcan vivos y subsistan más de 24 horas.

La capacidad de ejercicio se traduce en la posibilidad de obligarse jurídicamente y hacer valer por uno mismo (directamente) los derechos personales. Este tipo de capacidad la reconoce la ley en las personas que han cumplido 18 años de edad y no hayan sido declaradas incapaces por sufrir alguna enajenación mental. También se reconoce a los emancipados,

con algunas limitaciones, por efecto del matrimonio antes de cumplir 18 años.

El patrimonio es el conjunto de bienes y obligaciones apreciables en dinero. Es decir, el patrimonio lo integran siempre el activo como el pasivo atribuible a una persona.

Nacionalidad, conocida también como estado político, es la condición de las personas en relación con el Estado, por lo que puede haber personas nacionales y personas extranjeras.

Los nacionales mexicanos, conforme a la Constitución Política, lo pueden ser por nacimiento o por naturalización. Por su parte, los extranjeros, son definidos por el artículo 33 constitucional como aquellas personas que no reúnan las características de mexicanos, cuando se encuentran en nuestro país gozan de los derechos que otorga nuestra legislación en forma general, excepto en materia política y de adquisiciones de tierras, en los términos de artículos 8º, 9º y 27 constitucionales.

B) PERSONA MORAL.

Son los entes distintos de la persona humana que constituyen sujetos de derecho y obligaciones, es decir, todos aquellos entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones.

De los diversos nombres que se han dado a este tipo de personas, el Código Civil para el Distrito Federal las llama personas morales. Francisco Ferrara las denomina personas jurídicas o morales. Marcel Planiol, las designa personas ficticias. El Código Civil argentino las conoce como personas civiles y Luis Récasens Siches las precisa como personas jurídicas colectivas.

Se entiende por persona moral o persona jurídica a aquellos entes creados por la ciencia jurídica aceptados por los ordenamientos legales y que tienen personalidad jurídica.

Son personas morales o colectivas para nuestro derecho, todas aquellas enumeradas por el artículo 25 del Código Civil, las cuales a través de los órganos que las representan pueden obrar, obligarse y ejercitar todos los derechos que les sean necesarios para realizar el objeto de su constitución, con base en la ley o en las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas o de sus estatutos.

Artículo 25.-Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;**
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;**
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;**
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;**
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;**
- VI. Las asociaciones de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley; y**
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.**

De la enunciación de la frac. VI de este artículo, se deduce que pueden personas morales, sujetos de derechos y obligaciones, cualquier grupo de personas físicas que se propongan un fin lícito.

Este tipo de personas sólo pueden actuar por medio de sus representantes, puesto que son entes jurídicos a través de los cuales el individuo puede realizar fines colectivos.

Como personas, tienen un nombre que las identifica y las individualiza; así mismo, un domicilio en donde ubicarlas para el cumplimiento de sus obligaciones, que generalmente se localiza en donde se encuentra el principal asiento de su administración; cuentan con la capacidad jurídica necesaria para realizar el objeto para el que fueron creadas; también poseen un patrimonio que requieren para el ejercicio de sus actividades; tienen además una nacionalidad, de acuerdo con las leyes del país en el que fueron establecidas, pero carecen de un estado civil ya que ellas jurídicamente no tienen familia.

Así como no es posible establecer distinciones entre las personas físicas, por la indiscutible igualdad natural entre los hombres, si podemos clasificar a las personas colectivas de muy diversas maneras: ya sea atendiendo a sus finalidades, a la predominancia del elemento humano o del económico, etcétera.

Se distinguen las personas morales en personas de Derecho Público y de Derecho Privado.

En nuestro Derecho, son personas de Derecho Público, en términos del art. 25 del Código Civil: la Nación, los Estados, los Municipios y las Corporaciones de carácter público reconocidas por la ley como integrantes del poder Estatal; entendiéndose por corporaciones de carácter público,

aquellas establecidas en virtud de un interés general o estatal como por ejemplo: la Universidad Nacional Autónoma de México, el IMSS, etcétera.

Son personas de Derecho Privado en nuestro sistema, todas aquellas enumeradas por el art.25, fracs. III y VI, CC, o sea, las sociedades y asociaciones que se propongan fines lícitos, los que pueden ser de carácter pecuniario, profesional, artístico, benéfico, etcétera.

Además de los tipos de personas morales mencionados, el moderno Derecho Administrativo reconoce la existencia de personas o establecimientos de economía mixta: el sistema consiste en otorgar la explotación de un servicio público a una sociedad en que figuran como accionistas no sólo los particulares, sino también el Estado y aun los usuarios del servicio, como en la administración misma, intervenga el Estado aportando parte de los fondos públicos y figurando en los consejos de administración de las empresas.

Ejemplo de este tipo de empresas lo son el Banco de México, S. A., y Nacional Financiera, S. A.

Para concluir, diremos que específicamente en materia fiscal las personas físicas son todos los seres humanos considerados individualmente, con capacidad para ser titulares de derechos y obligaciones; y las personas

morales son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan su domicilio o agencia en nuestro país.

4.2.1. CASOS EN LOS QUE SE PODRÍAN PAGAR CONTRIBUCIONES MEDIANTE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Artículo 25, párrafo I, de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación señala: "A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del gobierno federal, la secretaria, por conducto de la tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia tesorería o de los auxiliares de referencia."

Como se puede observar este artículo señala el primer caso que es cuando el deudor del crédito no tenga otra forma para cumplir con la obligación a su cargo, es decir, que no tenga otros medios ya sean económicos o bienes.

El segundo caso se da cuando el contribuyente puede cubrir en parte su crédito con numerario y con la dación de servicios en pago, de conformidad con lo establecido en el art.54, pfo. II, del reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería, el cual señala: "Si del análisis de la documentación presentada se determina que el deudor tiene capacidad económica para cubrir una parte del adeudo con numerario, la Tesorería podrá resolver que una parte del mismo se cubra en efectivo y la diferencia con la dación en bienes o servicios en pago, indicando las circunstancias que tomó en cuenta para emitir esta resolución."

4.3. RESPECTO DE QUE SERVICIOS SE PODRÍAN PAGAR CONTRIBUCIONES MEDIANTE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

A este respecto, la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación y su respectivo Reglamento no señalan con qué o cuáles servicios se podrían pagar contribuciones, simplemente se remiten a decir los que sean de fácil realización o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de la misma (arts. 25 LSTF y 50 RLSTF).

Es por ello que consideramos que los servicios mediante los que se podrían pagar contribuciones son todos, ya que la antes mencionada Ley y su Reglamento no establecen ninguna limitante ni alguna excepción.

Dichos servicios podrían ser:

- **Servicios profesionales en donde se requiera un título además del registro del mismo y la expedición de patente o cédula, como son: Contadores Públicos, Doctores, Ingenieros, Arquitectos, Ecónomos, Sociólogos, Profesores, Psicólogos, Lic. Derecho, Lic. Administración, etc.**

De conformidad con el artículo 1º de la Ley de Profesiones se entiende como título profesional aquél documento expedido por instituciones del Estado o descentralizadas, y por instituciones particulares que tengan reconocimiento de validez oficial de estudios, a favor de la persona que haya concluido los estudios correspondientes o demostrado tener los conocimientos necesarios de conformidad con esta Ley y otras disposiciones aplicables.

Esta clase de profesiones, como se dijo antes, requieren título para su ejercicio de conformidad con el artículo 2 y transitorio 2º de la Ley Reglamentaria del artículo 5º Constitucional, referente al ejercicio de profesiones para asuntos de orden común en el Distrito Federal y para

asuntos del orden federal en todo el país, se exige que el profesionista tenga dicho título (art. 2608 C.C.).

Además del título se requiere el registro del mismo y la expedición de la patente o cédula (arts. 25, fracs. II y III, Ley Profesiones) por la Dirección General de profesiones, ya que su falta acarrea una sanción administrativa de multa (art. 65, Ley Profesiones); una sanción civil, la pérdida de honorarios, según el art. 68 de la misma Ley de Profesiones y de conformidad con el art.2608 del Código Civil para el DF; y sanciones penales como delito de usurpación de profesiones (art. 250, frac. III, a), Código Penal).

Ejemplo de alguno de los estos servicios sería:

- Servicios de prestación de servicios profesionales. Los servicios profesionales son aquellos por el que una persona llamada profesionista se obliga a prestar determinados servicios que requieren una preparación y título profesional, a otra persona llamada cliente que se obliga a pagarle una determinada retribución llamada honorario, que el segundo se obliga a cubrir al primero por el servicio indicado.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado define la prestación de servicios profesionales independientes como la prestación de

obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

- Servicio de consultoría y asesoría. Estos servicios también son llevados a cabo por profesionistas; se puede definir este servicio como la opinión o el dictamen emitidos verbalmente o por escrito respondiendo a la solicitud de parecer que se les formula. Ejemplo de este servicio es el consejo o asesoría legal que un abogado da a su cliente en un juicio o fuera de él.

La prestación de servicios profesionales se desenvuelve en el campo relativo al ofrecimiento y dación de un servicio por parte de un sujeto a otro, que requiere de una preparación especial en una técnica o profesión y que por naturaleza es a cambio de una remuneración. Ahora bien, la diferencia habida entre técnica y actividad profesional permite distinguir la tendencia de ubicar a lo técnico en aspectos manuales que intelectuales y a lo profesional en lo contrario, es por ello que incluimos los servicios de asistencia técnica en el siguiente punto; haciendo una distinción entre unos y otros servicios.

- Los servicios en los que se requiera que la persona que los proporcione tenga una preparación técnica en un arte u oficio. Algún ejemplo de éstas**

personas podrían ser técnicos, albañiles, mecánicos, carpinteros, plomeros, etc.

Como puede ser alguno de los siguientes:

- **Servicios de transporte y carga.** Existen diversas clases de transporte, el transporte terrestre, marítimo y fluvial es aquel por el que una persona llamada porteador se obliga, mediante una retribución o precio, a trasladar cosas o personas de un lugar a otro. El transporte de cosas o servicio de carga, es aquel por el cual un porteador se obliga a transportar las cosas que para tal efecto le entrega el cargador, y a entregarlas, a su vez, a la persona consignada.

Como dijimos anteriormente, existen diversas clases de transportes, el Código de Comercio regula el transporte terrestre y fluvial (arts. 2646 a 2665) y el marítimo (arts. 727 a 793) y a su vez, el Código Civil dedica también al contrato de transporte un capítulo especial (arts. 2646 a 2665).

Hay que distinguir entre el transporte mercantil y el transporte civil. A este respecto, además del transporte marítimo o fletamento, que es siempre mercantil por versar sobre una cosa mercantil como lo son los barcos, por razón del sujeto, los transportes que lleva acabo una empresa que habitualmente se dedica a verificar transportes para el público (art. 576, frac.

II, Cód. Comercio), sin que baste que sea un simple comerciante la persona que lo realiza aisladamente a pesar del art. 576, frac. II del Código de Comercio, sino que ha de ser una empresa dedicada en forma profesional a la prestación del transporte para el público (art. 75, frac.VIII Cód. Comercio). En cambio, no puede aceptarse que sean mercantiles por razón de su objeto, toda clase de transportes de mercaderías (art.576, frac. I, Cód. Comercio), dado que puede darse también transporte civil sobre "mercaderías o cualesquiera otros objetos" (art. 2646 C.C.).

Puede definirse el transporte civil, como aquel por el cual una persona que sin dedicarse en forma habitual a realizar el servicio para el público, se obliga a trasladar de un lugar a otro, bajo su inmediata dirección o la de sus dependientes, por tierra, por agua o por aire, a personas, animales o mercaderías o cualesquiera otros objetos, a cambio de un precio llamado pasaje o flete, según los casos.

- Servicios de asistencia técnica. La asistencia técnica consiste en asistir a una persona, es decir, socorrer o ayudarla en un problema, mediante la aplicación de los conocimientos especiales de las ciencias y artes. Se puede definir como el patrocinio, dirección o consejo dados ya sea por un profesionista, técnico o artesano especializado en su área.

- Servicios de limpieza. La limpieza consiste en la calidad o condición de limpio que es cuando no se tiene mancha o suciedad. Basándose en lo

antes señalado, podemos decir que el servicio de limpieza es aquel por el que una persona o empresa se obliga a mantener limpio, es decir, sin mancha o suciedad un lugar determinado.

- **Servicio de mantenimiento.** Es la acción de reparar y mantener en buen estado de servicio los bienes de equipo, materias primas, etcétera, de una empresa, oficina o institución.

El servicio de mantenimiento puede ser de dos tipos: mantenimiento tradicional o corriente (correctivo), que consiste en la reparación de averías de poca importancia y corta duración, y el segundo, el mantenimiento sistemático (preventivo), caracterizado por un programa de revisiones periódicas en función del tiempo o del servicio.

- **Servicios de construcción y remodelación.** Este servicio se entiende como aquel por el que una persona llamado empresario se obliga a ejecutar, bajo su dirección y con materiales propios, una obra que le encarga un apersona llamado "dueño de la obra", la cual se obliga a pagarle un precio global (artículos 2616 y 2625 C.C.).

- **Así como, servicios de hospedaje.** Es aquel en la que una persona llamada hospedero u hotelero, se obliga a prestar albergue a otra, llamada huésped o viajero, a cambio de una retribución,

comprendiéndose o no también los alimentos y demás servicios que origina el alojamiento (art. 2666 C.C.). En el primer caso se trata de un alojamiento completo, y en el segundo caso, de un alojamiento incompleto.

De manera que se abarcarían a todos aquellos sujetos pasivos que se dediquen a la prestación de servicios o cualquier actividad, la cual les permita prestar un servicio y que no tengan otra manera de pagar sus contribuciones más que su fuerza de trabajo mediante la prestación de servicios al Estado como forma de pago de sus contribuciones.

Nos preguntamos ¿cómo sería esto? Un ejemplo sería que cualquier profesional que tenga un crédito fiscal podría proponer “X” número de horas al servicio del Estado para cubrir su adeudo y dicho profesional podría desde dar asesoría a los contribuyentes o a los mismos empleados del Estado, según su especialidad, o ayudar en las tareas que se le encomiende de conformidad con su especialidad.

Un ejemplo más específico de prestación de servicios profesionales, sería aquél en cual un médico se obliga a prestar consulta médica a los servidores públicos o al público en general, al ponerse al servicio del Estado. Otro ejemplo sería que un contador se obligue a prestar servicios de auditoría, prestar asesoría o llevar la contabilidad del Estado o parte de éste.

Otro ejemplo sería una empresa, un ingeniero o arquitecto que se dediquen a la construcción o remodelación que tengan una deuda con el Fisco y no tengan recursos económicos para pagar, podrían pagar haciendo trabajos de remodelación, o en su defecto construir algo que requiera el Estado para poder seguir desempeñando sus funciones Públicas, sin que el Estado tenga que invertir en el pago de dicha prestación de servicios. Así como todas aquellas actividades en las que se requiera una técnica o un arte como el caso de los oficios ejemplo de ellos carpintería, plomería, etc.

También un ejemplo más de esto podría ser respecto de las personas o los técnicos que se dedican a dar mantenimiento a equipos de oficinas, herramientas, maquinaria, vehículos, etcétera, y se encuentren en el mismo caso, podrían dar mantenimiento a todo el equipo con el que trabaja el Estado como forma de pago de sus contribuciones.

Siempre recordando que se trata sólo de aquellos contribuyentes que quieran cubrir sus créditos fiscales y no tengan recursos económicos para pagar, y que es una opción para que el Estado de alguna manera pueda seguir desempeñando su actividad pública para así satisfacer las necesidades sociales y tratar de evitar la evasión de impuestos de los contribuyentes al proporcionarles una opción más.

4.3.1. REQUISITOS DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES MEDIANTE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

La Ley de Servicio de la Tesorería de la Federación establece lo siguiente, al respecto:

- A) Que sea la única forma que tenga el deudor de créditos o contribuyente de cumplir con su obligación de pagar, ya sea de manera parcial o total.**

- B) Que sean de fácil realización o que resulten aprovechables en los servicios públicos.**

- C) La Tesorería o sus auxiliares deberán de resolver en un término que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo ni en juicio de nulidad; en caso de que en dicho término no se emita la resolución, se tendrá por denegada la solicitud.**

Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes y servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única

forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y estos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los Servicios Públicos Federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.

La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la tesorería o de sus auxiliares, debiendo resolverse en un término que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa. En caso de que de en dicho termino no se emita la resolución correspondiente, se tendrá por negada la solicitud.

D) La Tesorería determinará los términos, las condiciones, y el monto hasta por el cual podrá aceptarse el ofrecimiento del deudor.

Artículo 26, párrafo II :

Tratándose de servicios, la tesorería determinará los términos, las condiciones, y el monto hasta por el cual podrá aceptarse el ofrecimiento del deudor de pagar el crédito mediante la dación en pago de servicios.

Además de los anteriores, el Reglamento de la Ley de Servicios de la Tesorería de la Federación establece los siguientes requisitos en sus artículos 51 al 53:

E) La solicitud de dación en pago deberá presentarse ante la Tesorería o auxiliar donde esté radicado el crédito, señalando el total del importe a la fecha de la presentación de la solicitud y número del crédito; la descripción de los servicios ofrecidos, el plazo de prestación de los mismos y declaración bajo protesta de decir verdad de que es la única forma de pago que tiene para poder cumplir con su obligación.

Artículo 51.- La solicitud de dación en pago que presenten los deudores de toda clase de créditos, en la Tesorería o ante el auxiliar, según esté radicado el crédito, además de requisitos previstos en los artículos 18 y 19 del Código Fiscal deberá contener:

- I. Importe total del adeudo señalando, en caso de créditos fiscales, las contribuciones que lo integran, su monto y accesorios causados, periodo y actualización correspondiente a la fecha de presentación de la solicitud y número del crédito. Tratándose de créditos no fiscales, el monto del adeudo por principal e intereses ordinarios y moratorios, en su caso;**
- II. Descripción y características de los bienes y servicios ofrecidos...**

- III. **Tratándose de servicios, el plazo durante el cual se prestarán los mismos, en el entendido de que dicha prestación no podrá exceder del plazo máximo a que se refiere el artículo 26 Bis de la Ley, y**

- IV. **Declaración bajo protesta de decir verdad, que la dación en pago es la única forma que tiene el deudor para cumplir con la obligación a su cargo.**

F) A la propuesta de dación en pago se anexará constancia de la última notificación del importe adeudado o en su caso estado actual del crédito fiscal, copia de la última declaración del pago de ISR así como las últimas declaraciones de pago provisional, tratándose de personas morales los estados financieros correspondientes al último ejercicio fiscal como los estados financieros cuya antigüedad no sea mayor a 3 meses anteriores a la solicitud, así como la descripción detallada y características del servicio.

Artículo 52.- A la solicitud de propuesta de dación en pago se anexará la siguiente documentación:

- I. **Constancia de la última notificación del importe adeudado si la autoridad ya ha determinado el crédito fiscal o, en su caso, notificación del estado actual del crédito cuando éste no sea de carácter fiscal;**

- II. **Copia de la última declaración anual del pago del impuesto sobre la renta, así como copia de las últimas declaraciones provisionales de entero de impuestos presentadas;**
- III. **En caso de personas morales, los estados financieros correspondientes al último ejercicio fiscal, incluyendo flujos de efectivo, así como los estados financieros más recientes cuya antigüedad no sea mayor a tres meses anteriores a la solicitud. Tratándose de los deudores a que se refiere el artículo 32 A del Código Fiscal, deberán presentar estados financieros anuales dictaminados por contador público autorizado, y ...**
- IV. **En casos de servicios, adicionalmente se requerirá su descripción detallada y características.**

G) La solicitud de dación en pago se recibirá para su integración y estudio si reúne todos los requisitos establecidos y en caso que a juicio de la autoridad sea necesaria más documentación se le requerirá al solicitante concediéndole un plazo de 10 días hábiles para que cumpla los requisitos solicitados apercibiéndolo de que de no cumplir se resolverá declarando como no presentada la solicitud, continuándose el procedimiento de cobro correspondiente.

Artículo 53, párrafo primero y segundo:

La solicitud de propuesta de dación en pago con los respectivos documentos anexos se recibirá para su integración y estudio, siempre y cuando reúna todos los requisitos a que se refiere el presente Título.

En caso de que a juicio de la autoridad que reciba la solicitud sea necesaria la presentación de documentación adicional o aclaración documental, contable o financiera, se requerirá al solicitante concediéndole un plazo de diez días hábiles, contados a partir de la fecha de recepción de la comunicación oficial correspondiente, para que cumpla con los requisitos solicitados, con el apercibimiento de que, de no cumplir en tiempo, se resolverá declarando que la solicitud se tendrá por no presentada, continuándose con el procedimiento de cobro correspondiente.

De conformidad con el artículo 51 del Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, también deberá cubrir los requisitos establecidos en los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación, los cuales señalan:

Artículo.18.- Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa escribir o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestando al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, la clave que le correspondió en dicho registro.
- III. Señalar a la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Quando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

Artículo 19.- En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas y morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal, en los términos previstos en el Reglamento de este Código.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

4.3.2. EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES MEDIANTE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

En caso de que la propuesta del contribuyente reúna todos los requisitos señalados tanto en la Ley del Servicio de la Tesorería como de su Respectivo Reglamento, además de los contenidos en Código Fiscal de la Federación, causará los siguientes efectos:

La Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación menciona los siguientes:

Artículo 26, párrafo II, y III:

Tratándose de servicios, la Tesorería determinará los términos, las condiciones, y el monto hasta por el cual podrá aceptarse el ofrecimiento del deudor de pagar el crédito mediante la dación en pago de servicios.

La aceptación de bienes o servicios a que se refiere el presente artículo, suspenderá provisionalmente todos los actos tendientes al cobro del crédito respectivo, así como la actualización de su principal y accesorios...

Artículo 26 Bis :

Una vez aceptado el ofrecimiento de la dación en pago de servicios, el deudor deberá promover y buscar que le sea adjudicada la contratación de los servicios que ofrece en dación en pago ante las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal en estricto apego a las previsiones contenidas en la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas. La dependencia o Entidad que contrate dichos servicios, lo deberá comunicar por escrito a la Tesorería o a sus auxiliares, de acuerdo con los procedimientos que para el efecto disponga la Tesorería. Dicho escrito deberá contener la autorización para que se lleve a cabo la afectación presupuestal correspondiente.

La prestación de los servicios ofrecidos en dación en pago se deberá realizar en un plazo máximo de 18 meses contados a partir de la fecha de aceptación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En el supuesto de que el deudor no presente los servicios a las dependencias o Entidades en el plazo y condiciones establecidos, quedará sin efectos la suspensión del cobro del crédito, debiendo hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, conforme a las disposiciones fiscales.

Las Dependencias o Entidades que aprovechen los servicios sujetos a las previsiones de este artículo, deberán informar periódicamente a la Tesorería o sus auxiliares de la contratación y el cumplimiento total o parcial de los mismos.

Artículo 27.- La Dación en pago quedará formalizada y el crédito extinguido de la siguiente manera:

III.- Tratándose de servicios, en la fecha en que estos fueron efectivamente prestados. Al efecto, las dependencias o entidades de la administración publica federal deberán manifestar a la tesorería o sus auxiliares que los servicios fueron aprovechados por las mismas.

En caso de cumplimiento parcial se extinguirá proporcionalmente el crédito respectivo.

De conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, son los que se mencionan a continuación además de los ya antes señalados:

Artículo 55, párrafo I:

En caso de que se acepte la dación en pago, la Tesorería o sus auxiliares emitirán la resolución correspondiente, suspendiéndose provisionalmente, a partir de la fecha de dicha resolución, todos los actos tendientes al cobro del crédito, así como la actualización de su principal y accesorios, conforme a lo establecido en el artículo 26 de la Ley.

Artículo 56.- En las resoluciones que acepten la dación en pago de bienes o servicios deberá asentarse:

- I. Los nombres y domicilios del deudor y de la Tesorería o del auxiliar legalmente facultado y de los representantes legales, en su caso;**
- II. El concepto, importe y, en su caso, el número del crédito adeudado;**
- III. Los datos de identificación del deudor o de su representante legal, así como de los bienes o servicios materia de la operación, con mención de los requisitos a que se refiere el artículo 51 de este Reglamento;**
- ...**
- VI. El plazo durante el cual el deudor podrá cubrir con los servicios el importe autorizado de su adeudo;**
- VII. La obligación del deudor de cubrir las contribuciones, honorarios notariales, derechos y gastos que se generen con motivo de la formalización de la dación en pago, lo cual será un requisito indispensable para que surta efectos la misma;**
- VIII. Lugar y fecha de la resolución, y**
- IX. Las demás condiciones y términos que, según el caso, y conforme a las disposiciones legales, sean necesarias a juicio de la Tesorería o del auxiliar legalmente facultado.**

Artículo 57.- Tratándose de servicios, en el supuesto de que éstos se hayan prestado parcialmente al concluir el plazo otorgado en la resolución correspondiente, el crédito se extinguirá proporcionalmente y el deudor no quedará liberado del pago del saldo insoluto. El saldo se incrementará con la actualización y recargos generados desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe y se iniciarán o continuarán los actos tendientes a su cobro.

4.3.3. EFECTOS DE LA NEGACIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES CON UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Si en caso de que no se aceptare por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la propuesta del contribuyente de efectuar el pago de las contribuciones de esta forma, los efectos de la negación fuesen los siguientes:

Artículo 26, párrafo III, de la Ley del Servicio de la Tesorería:

De no formalizarse la dación en pago, en los términos del artículo 27 de esta ley, quedará sin efectos la suspensión del cobro del crédito,

debiendo actualizarse las cantidades desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, conforme a las disposiciones fiscales.

Artículo 54 párrafo I y III, del Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación:

Si a juicio de la autoridad no cumple total o parcialmente con los requisitos y condiciones necesarias para la aceptación de la dación propuesta, ya sea por no reunir los elementos esenciales o documentos para su procedencia o los bienes o servicios propuestos no sean de fácil realización, o en su caso, no sean aprovechables o de utilidad para los servicios públicos federales, se dictará resolución negando la solicitud de dación propuesta, notificándola al interesado para los efectos legales correspondientes.

En términos del segundo párrafo del artículo 25 de la Ley, la resolución que emita la autoridad no podrá ser impugnada.

4.4. PAGO DE CONTRIBUCIONES MEDIANTE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ATENDIENDO LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO QUINTO, PÁRRAFO TERCERO, CONSTITUCIONAL.

Para empezar hablar de dicho tema diremos que el art. 5° es una garantía individual. La palabra garantía proviene del término anglosajón "warranty" o "warantie", que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar. En sentido lato garantía equivale a "aseguramiento" o "afianzamiento", pudiendo denotar también "protección", "respaldo", "defensa", "salvaguardia" o "apoyo". Jurídicamente en el derecho privado tiene las acepciones apuntadas.

Las garantías individuales se han reputado históricamente como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medio de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público.

Una vez señalado lo que son las garantías individuales, veamos la ubicación dentro de las mismas garantías del art. 5°, Constitucional.

Para clasificar en términos generales las garantías individuales existen dos criterios fundamentales: una que parte desde el punto de vista de la indole formal de la obligación estatal que surge de la relación jurídica que implica la garantía individual, y otro que toma en consideración el contenido mismo de los derechos públicos subjetivos que de la mencionada relación se forman en beneficio del sujeto activo o gobierno.

Teniendo en cuenta las dos especies de obligaciones a que hemos aludido, las garantías que respectivamente las impongan al Estado y sus autoridades, se pueden clasificar en garantías materiales y garantías formales. Dentro del primer grupo se incluyen las que se refieren a las libertades específicas del gobernado, a la igualdad y a la propiedad, comprendiendo el segundo grupo las de seguridad jurídica, entre las que destacan la de audiencia y de legalidad consagradas primordialmente en los artículos 14 y 16 de la Constitución. En las garantías materiales, los sujetos pasivos (Estado y autoridades estatales) asumen obligaciones de no hacer o de abstención (no vulnerar, no prohibir, no afectar, no impedir, etc.) en tanto que respecto a las garantías formales, las obligaciones correlativas a los derechos públicos subjetivos correspondientes son de hacer, o sea, positivas, consistentes en realizar todos los actos tendientes a cumplir u observar las condiciones que someten la conducta autoritaria para que ésta afecte con validez la esfera del gobernado.

Tomando en consideración el segundo punto de vista a que aludimos anteriormente, esto es, el consistente en el contenido del derecho subjetivo público que para el gobernado se deriva de la relación jurídica en que se manifiestan las garantías individuales, éstas pueden ser: de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica. En efecto, todo derecho subjetivo tiende a exigir o reclamar algo del sujeto obligado frente a su titular.

Las garantías de libertad se encuentran consagradas en los artículos, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 24, 25 y 28; como observamos el art. 5º se encuentra dentro de las denominadas garantías de libertad. El artículo 5º señala:

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá verdarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial”.

La ley determinará en cada Estado cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

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

En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos concejales y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito, pero serán retribuidas aquellas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de indole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale.

El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.

Tampoco puede admitirse convenio en que la persona pacte su proscripción o destierro, o en que renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio.

El contrato de trabajo sólo obligará a prestar el servicio convenido por el tiempo que fije la ley, sin poder exceder de un año en perjuicio del trabajador, y no podrá extenderse, en ningún caso, a la renuncia, pérdida o menoscabo de cualquiera de los derechos políticos o civiles.

La falta de cumplimiento de dicho contrato, por lo que respecta al trabajador, sólo obligará a éste a la correspondiente responsabilidad civil, sin que en ningún caso pueda hacerse coacción sobre su persona."

EXTENSIÓN Y LIMITACIONES CONSTITUCIONALES A DICHA LIBERTAD.

La libertad de trabajo es una de las garantías que más contribuyen a la realización de la felicidad humana, ya que generalmente el individuo suele desempeñar la actividad que más esté de acuerdo con su idiosincrasia, la escogitación de la labor que el individuo despliega o piensa ejercitar constituye el medio para conseguir los fines que se ha propuesto (fama, riqueza, gloria, poder, etc.). Es por esto por lo que la libertad de trabajo, concebida como la facultad que tiene el individuo de elegir la ocupación que más le convenga para conseguir sus fines vitales, es la manera indispensable *sine qua non*, para el logro de su felicidad o bienestar.

Nuestro artículo 5º constitucional consagra la libertad de trabajo en los siguientes términos: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos."

Como se observa de la simple lectura de este primer párrafo, la libertad de trabajo (cuya connotación es sinónimo de libertad de ocupación) tiene una limitación en cuanto a su objeto: se requiere que la actividad comercial, industrial, profesional, etcétera, sea lícita. Por ende, todo aquel trabajo que sea ilícito no queda protegido por la garantía individual de que tratamos.

¿Qué se debe entender por licitud en los términos del artículo 5 Constitucional? Se debe entender por licitud en los términos de este artículo como la no contravención a las buenas costumbres, es decir, que la actividad o hecho no sean inmorales y que se adecue a las leyes de orden público. Ya que la ilicitud de un acto o hecho es una circunstancia que implica contravención a las buenas costumbres o las normas de orden público. En el primer caso la ilicitud tiene un contenido inmoral, esto es, se refiere a una contraposición con la moralidad social que en un tiempo y espacio determinado existía; en el segundo caso, la ilicitud se ostenta como una disconformidad, como una inadecuación entre un hecho o un objeto y una ley de orden público.

¿Qué es una norma de orden publico? Estas reciben su correspondiente calificación en atención a la naturaleza del todo normativo de que forman parte, pueden tener singularmente un contenido dispositivo de carácter privado.

De la oposición contenida en la primera parte del artículo 5 constitucional, la libertad de trabajo se hace extensiva a todo gobernando, a todo habitante de la República, independientemente de su condición particular (sexo, nacionalidad, raza, edad, etc.).

Otra limitación constitucional establecida por el artículo 5 Constitucional es la que consiste en que la libertad de trabajo sólo podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de terceros. Se trata de una posibilidad de limitación, la cual se actualiza por determinación o sentencia judicial recaída en un proceso previo en que se cumplan los requisitos contenidos en el artículo 14 Constitucional a favor de aquel a quien se pretende privar de derecho.

La sentencia judicial que establezca esa prohibición no tiene el alcance que aparentemente se deriva de la disposición transcrita, de lo contrario, lo que el constituyente quiso fue no establecer la posibilidad de que un hombre fuese privado de la libertad de trabajo considerada ésta como

facultad del individuo para dedicarse a cualquier oficio, profesión, comercio, etc., que más le agrade, sino facultar al juez para prohibir a una persona que continúe ejerciendo una actividad perjudicial para los derechos de terceros. Propiamente la Constitución en este caso no contiene una limitación general abstracta a la libertad de trabajo, sino una facultad otorgada al juez para prohibir a un individuo que se dedique a una determinada labor cuando el ejercicio de ésta implique una vulneración a los derechos de otra persona cualquiera, lo cual no obsta para que el sentenciado conserve la potestad de elegir cualquier ocupación lícita, aun la misma que se le vedó, siempre y cuando no produzca dicho efecto.

Una limitación más a la libertad de trabajo que el propio artículo 5 Constitucional contiene, consiste en que el ejercicio de la misma, sólo podrá vedarse por resolución gubernativa, dictada en términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Desde luego la autoridad administrativa está facultada para restringir el ejercicio de dicha libertad, siempre y cuando dicte una resolución conforme a una ley limitativa correspondiente y la cual tenga en cuenta el perjuicio que la sociedad pudiese resentir con el desempeño de tal derecho. La autoridad administrativa en general, no tiene facultad para restringir a un individuo el ejercicio de la libertad de trabajo sin sujetarse para ello a una disposición legal en el sentido material, esto es, creadora, extintiva, modificativa o reguladora de situaciones jurídicas abstractas e impersonales. Pues los

reglamentos administrativos, si bien en sentido material o intrínsecamente pueden reputarse como leyes, formalmente son considerados como actos emanados del Poder Ejecutivo, por lo que, no teniendo éste facultad constitucional para reglamentar las garantías individuales, no puede, por ende, motu proprio, señalar los casos generales en que el ejercicio de la libertad de trabajo ataca los derechos de la sociedad y, en consecuencia, limitar o prohibir ésta en determinadas hipótesis. Por tanto, motu proprio, la autoridad administrativa está impedida para decretar restricciones a la libertad de trabajo, lo cual significaría, además de contravención al artículo 5 Constitucional, una violación al artículo 16 de la Ley Suprema a través de la garantía de fundamentación legal.

En vista, de la incompetencia de las autoridades administrativas para llevar a cabo dicha reglamentación se llega a la conclusión como lo ha hecho la Suprema Corte, de que sólo los organismos legislativos tienen tal incumbencia, por lo que únicamente una ley, desde los dos puntos de vista formal y material, pueden fijar los casos generales en que el ejercicio de la libertad de trabajo lesione los derechos de la sociedad, y constituir en consecuencia, el fundamento legal de una resolución gubernativa que lo vede. Por ende, un reglamento administrativo por sí mismo, en ausencia de toda ley anterior, no puede reglamentar la libertad de trabajo fijando los casos de limitación a la misma.

Otra limitación constitucional a la libertad de trabajo contenida en el texto del artículo 5 de la Ley Suprema, que dice: "En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos concejales y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito, pero serán retribuidas aquellas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale." Esa prevención constitucional implica una limitación a la libertad de trabajo porque constriñe al individuo a desempeñar ciertos servicios aun en contra de su propia voluntad. Pues bien, al declarar la disposición transcrita como obligatorios los servicios públicos de armas, jurados, de cargos concejales y los de elección popular, las actividades profesionales de índole social y las funciones electorales y censales, descartan la facultad que tiene el sujeto de rechazar o no optar por dichos trabajos, desde el momento en que, aunque no lo desee, tiene que desempeñarlos.

La obligación en el desempeño de los servicios y funciones públicas que enumera el párrafo transcrito del artículo 5 Constitucional se justifica plenamente. En efecto, si se analiza cada uno de dichos servicios o funciones, se llegará a la conclusión de que su ejercicio tiene un gran interés

nacional o social, al cual ningún miembro del conglomerado debe ser ajeno. Dicho interés está colocado sobre las voluntades particulares, por lo que toda persona debe contribuir, en la medida de sus posibilidades y capacidades, a servirlo y protegerlo, sobre todo al país.

La obligación de los servicios públicos que indica dicha disposición constitucional, se constatará que limitativamente menciona determinados servicios públicos como obligatorios. Por ende, cualquier servicio público, esto es, cualquier prestación que el individuo desempeñe en beneficio del Estado, que no esté comprendido dentro de los enumerados en el párrafo cuarto del art. 5 Constitucional, no será obligatorio, teniendo la persona la potestad de desempeñarlo o no, según le convenga.

La obligatoriedad de los servicios públicos que indica dicha disposición constitucional es meramente declarativa. En consecuencia, como en tal prescripción expresa, toca a la legislación secundaria federal o local, según el caso, determinar las condiciones, circunstancias y demás pormenores en que se deben desarrollar los servicios públicos obligatorios; en aras de los intereses nacionales y sociales, que evidentemente deben prevalecer sobre el interés particular del gobernado.

La libertad del trabajo esta constitucionalmente asegurada por la determinante declaración, contenida en el mismo artículo 5, de que "Nadie

podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento". Ahora bien, dentro de las hipótesis limitativas a que se ha aludido, esta norma de seguridad deja de ser operante. Así, el propio precepto, en el párrafo correspondiente que ya transcribimos, impone la obligatoriedad, mas no la gratuidad, en lo que respecta a los servicios públicos de las armas, de los jurados, de los cargos concejiles y de los de elección popular directa o indirecta, así como a los profesionales de carácter social; pero por lo que concierne a las funciones electorales y censales, éstas deben desempeñarse obligatoria y gratuitamente, es decir, sin o contra el consentimiento del gobernado y sin retribución alguna.

Pero serán retribuidas aquellas que se realicen profesionalmente en los términos de la propia Constitución y las leyes correspondientes. Esta adición se explica por, la reforma de 1990 del art. 41 Constitucional, por medio de la cual se establecieron nuevos principios rectores en la organización de las elecciones federales.

Estos principios son los de certeza, legalidad, imparcialidad, objetividad y profesionalismo de la función estatal electoral. El constituyente permanente consideró con acierto que, para asegurar estos principios, en la organización de las elecciones deben intervenir profesionales y por tanto, su justa retribución es un medio para asegurar su capacidad y su imparcialidad.

La profesionalización de cualquier actividad, presupone la capacitación, aprendizaje y experiencia práctica de su ejercicio, esto es, tiempo de dedicación y esfuerzo personal en el dominio de la teoría, la técnica y la práctica de la actividad que se pretende profesionalizar. Así pues, las funciones electorales, que son actividades públicas de fundamental importancia para la colectividad, deben ser retribuidas.

La limitación constitucional a que nos vamos a referir está concebida en el multi-invocado artículo 5 Constitucional que dice: "La ley determinará en cada Estado cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo." La limitación que involucra esta prevención constitucional se traduce en la prohibición impuesta a aquellos individuos que no tengan el título correspondiente para ejercer las profesiones en que este requisito se exija. Por ende, de acuerdo con esta limitación constitucional a la libertad de trabajo, toda persona que desee dedicarse a alguna actividad para cuyo desempeño se requiera el título correspondiente, debe obtener éste de la autoridad u organismo designados por la ley como competentes para expedirlo.

De acuerdo con la disposición legal que comentamos, y tal como lo ha asentado la jurisprudencia de la Suprema Corte, es a las diferentes entidades federativas a las que corresponde, por conducto del Poder

Legislativo local, señalar legalmente las profesiones que requieran título para su ejercicio. Este señalamiento debe obedecer al criterio de la mayor o menor dificultad que el ejercicio de una profesión presente, así como lo mínimo de preparación cultural que se exija al profesor, determinando, como lo manda el propio precepto constitucional, las condiciones para obtener la autorización o título correspondiente, así como la autoridad o entidad competente para su expedición, en la inteligencia de que tal título o autorización son respetables y válidos en todos Estados de la República, según lo preceptúa el artículo 121 Constitucional, en su fracción V.

Tratándose del ejercicio de cualquier profesión los extranjeros se encuentran en la misma situación que los nacionales mexicanos.

Otras limitaciones constitucionales a la libertad de trabajo las introduce el artículo 123 de nuestra Ley Suprema, como lo ha establecido la jurisprudencia de la Suprema Corte. Dicho artículo involucra varias limitaciones a la libertad de trabajo en general, que vienen a restringir el alcance de este derecho individual público. Así, una de esas limitaciones consiste en que un menor de dieciséis años no debe desempeñar ninguna labor insalubre o peligrosa, ejercitar un trabajo nocturno industrial o prestar sus servicios después de las diez de la noche en establecimientos comerciales (fc.II, art. 123 Constitucional). Por otra parte, y ya no como simple limitación a la libertad de trabajo, sino como prohibición absoluta, la

fracción II del propio precepto de la Ley Fundamental dispone que los niños menores de doce años deberán trabajar o ser sujetos de un contrato de trabajo. Todas estas prevenciones contenidas en el artículo 123 Constitucional a modo de medidas de protección para los trabajadores, redundan, no obstante, en limitaciones y prohibiciones a la libertad de trabajo para preservar a cierta categoría de personas desde el punto de vista higiénico y moral principalmente. Es en esta relación entre el artículo 5 y 123 Constitucionales donde percibimos claramente la aplicación concreta de la tesis relativa a la extensión normativo-constitucional de las garantías individuales, puesto que las disposiciones involucradas en el segundo de los preceptos aludidos no está incluido en el título de "Garantías Individuales", reglamentando, limitándola o prohibiendo, la libertad de trabajo consagrada como derecho subjetivo público en el primer artículo citado.

SEGURIDADES CONSTITUCIONALES RELATIVAS A LA LIBERTAD DE TRABAJO.

La primera medida de seguridad para el trabajo que encontramos en la Constitución es la contenida en el propio artículo 5 en los siguientes términos: *"Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial"*.

En primer lugar establece, como producto del trabajo, la declaración general de que aquél no puede ser objeto de privación, de acuerdo con lo cual ninguna autoridad estatal debe despojar a un individuo de la retribución que le corresponde como contraprestación a sus servicios. La propia disposición constitucional consagra sólo una excepción, consistente en que el único acto privativo del producto del trabajo humano sea precisamente una *resolución judicial*, traducida ésta, bien en un simple auto de ejecución (exequendo), es decir, cuando se decreta un embargo como acto judicial o prejudicial antes de decidir el negocio en que tiene lugar, o bien en un proveído del juez citado en ejecución de una sentencia. De acuerdo, pues, con esta única excepción a la garantía de no privación del producto del trabajo, solamente la autoridad judicial es la competente para decretar el acto de privación respectivo.

Sin embargo, si analizamos la disposición constitucional que comentamos en la relación jurídica que guarda con otras prescripciones de la propia Ley Fundamental, veremos que la excepción aludida tiene, en realidad, muy restringida aplicabilidad. En la mayoría de los casos, pues, el producto del trabajo es el salario que como contraprestación deriva de la relación jurídica de trabajo, que debe pagar el que recibe los servicios personales, esto es, el patrón. Pues bien, cuando el producto del trabajo sea el salario, éste no podrá ser objeto de privación ni siquiera por la autoridad judicial, pues la fracción VIII del artículo 123 Constitucional establece que: "el

salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento". La ley y la jurisprudencia han hecho extensiva la inembargabilidad del salario mínimo a todo salario percibido por el trabajador, o sea, a toda retribución que obtiene una persona de otro respecto de la cual la primera está colocada en una situación de subordinación.

El salario de un trabajador, como producto de su trabajo, es inembargable. Por tal motivo, que consagra el artículo 5 Constitucional, en el sentido de que el producto del trabajo sólo puede ser objeto de privación por resolución judicial, no tiene aplicación cuando se trate de un salario propiamente dicho, esto es, de una retribución que paga un patrón a un obrero proveniente de la relación jurídica de trabajo que entre ambos exista, pues la cantidad en que dicha remuneración se traduce es inembargable independientemente de su monto, tanto por jueces como por autoridades administrativas, tal como lo considera la Ley y la Suprema Corte. No obstante, sólo en un caso puede embargarse el salario por resolución judicial, o sea, cuando se trata de hacer efectivo un crédito alimentario. Esta salvedad, consignada en el artículo 544, fracción XIII, del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, está confirmada por la Suprema Corte.

Otra garantía de seguridad para la libertad de trabajo que viene a investir a ésta de efectividad es la de que: *"Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento."*

En primer lugar, esta disposición Constitucional proscribire todo trabajo gratuito, o sea, toda prestación de servicios que se realice sin la remuneración correspondiente. En vista de esta garantía de seguridad, el Estado no puede imponer al individuo ninguna labor que no sea retribuida, salvo cuando se trate de las funciones electorales y censales hechas por no profesionales, las cuales deben desempeñarse en forma gratuita. Además de exigir que todo trabajo personal sea remunerado, salvo la excepción constitucional indicada, el art. 5 de la Ley Suprema, en el párrafo transcrito, establece que el individuo que lo desempeñe debe otorgársele una justa retribución.

En materia de relaciones jurídicas de trabajo, la "justa retribución" se traduce en el pago del salario mínimo (art.123, fc.VI, Constitucional), así como el salario remunerador, que es el que se establece convencionalmente por patrón y trabajador atendiendo a diversos factores y circunstancias, como lo son la naturaleza intrínseca de prestación personal, la dificultad de su realización, la capacidad económica del sujeto que lo recibe, etcétera. En conclusión, todo trabajo personal no sólo no debe ser gratuito

obligatoriamente para el que lo desempeñe, sino tener una justa retribución en los términos que hemos señalado, la cual se fija a posteriori, atendiendo a la índole de cada servicio de que se trate.

Es evidente que cuando una persona, por sí misma, de modo voluntario y deliberado preste un servicio conviniendo en que sea gratuito, tal medida de seguridad para la libertad de trabajo no tiene aplicación, como cuando se trata de cargos honoríficos y culturales de diversa índole. Esta renuncia a percibir una remuneración pecuniaria, es inválida e inoperante, por lo demás, en lo que toca a la relación jurídica de trabajo propiamente dicha, atenta lo dispuesto por el artículo 123 Constitucional en su fracción XXVII, h).

En segundo lugar, el artículo 5 Constitucional, en la parte que transcribimos contiene otra garantía de seguridad para la libertad de trabajo que es concurrente con la aludida anteriormente, en el sentido de que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin su pleno consentimiento. Mediante esta declaración la Ley Suprema prohíbe todo trabajo forzado, no dejando de tener, sin embargo, sus excepciones constitucionales. Como son los trabajos obligatorios que los reclusos deben desempeñar mientras purgan una condena, trabajos que no son impuestos a título de sanción de un delito, sino como medida administrativa de regeneración social y moral. Aparte esta excepción Constitucional a la medida de seguridad a la libertad de trabajo,

consiste en que nadie podrá ser obligado a prestar servicios personales sin su pleno consentimiento, existe también, como salvedad relativa, la de los servicios públicos y profesionales de índole social, establecidos en el párrafo cuarto del artículo 5 Constitucional.

El párrafo quinto del artículo 5º Constitucional en su primera parte, declara: *"El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa."* Como se ve, esta disposición constitucional, para proteger la libertad en general, restringe una de sus manifestaciones específicas: la libertad de contratación. En efecto, dicha norma fundamental prohíbe la celebración de toda convención, de cualquier naturaleza jurídica que sea, por medio de la cual el individuo pierda su libertad, bien provenga esta pérdida por causa de trabajo, de educación o de cualquier causa. Por ende, está prohibida toda relación de trabajo en la que un individuo esté ligado permanentemente hacia otra persona para desempeñar una determinada actividad, con imposibilidad de ejercitar su potestad libertaria en diversos terrenos; tampoco está permitido todo contrato en virtud del cual un sujeto, por razón misma de recibir una cierta enseñanza, renuncie a desplegar la libertad natural de que es titular en sus diferentes manifestaciones, estableciéndose, asimismo, la prohibición de cualquier contrato que origine semejantes consecuencias.

Con respecto al sistema jurídico de las relaciones Estado-iglesia a partir de la reforma de 1992, con motivo de la reforma del artículo 130 Constitucional; el artículo 5º del mismo ordenamiento fue tocado en su párrafo quinto a fin de suprimir la prohibición del establecimiento de órdenes monásticas –taxativa- impuesto en el texto original. Lo anterior no significa que el Estado reconozca los votos religiosos, pero sí se considera que esas son acciones libres e íntimas, por lo cual la autoridad civil no debe irrumpir dentro de esta órbita individual.

Interpretando a contrario sensu la disposición constitucional que comentamos, se llega a la conclusión de que, el párrafo quinto del artículo 5º Constitucional, no está todo contrato, pacto o convenio, por causa de trabajo, educación o cualquiera, que no engendre, por un lado, ni la pérdida definitiva de la libertad humana, sin que el sujeto la conserve siempre como potestad en aptitud de desplegarse.

Limitando la autonomía de la voluntad o la libertad de contratación para proteger la libertad de trabajo y, en general, a la persona humana, el párrafo sexto del artículo 5º Constitucional establece: *“Tampoco puede admitirse convenio en que la persona pacte su proscripción o destierro, o en que renuncie temporal o permanentemente a ejercer determinada profesión, industria o comercio.”*

De acuerdo a esta disposición, todas aquellas convenciones en que las partes renuncien a desempeñar cualquier actividad en forma permanente o por tiempo limitado, como sucede generalmente, en los contratos de sociedad en los que los socios se comprometen a no hacer competencia individualmente a la entidad moral que forman, son inconstitucionales y, a la luz del sexto párrafo del artículo 5º de nuestra Ley Fundamental, carecen de validez en el punto en que dicha renuncia se estipule.

Los dos últimos párrafos del artículo 5º Constitucional propiamente no se refieren a la libertad de trabajo como garantía individual. Más bien consagran garantías sociales, esto es, establecen una relación jurídica entre los miembros de dos clases económicamente diferentes (patrones y obreros).

El primer párrafo fija la obligación para el estado y sus autoridades de no reconocer aquellos contratos de trabajo en que la duración del mismo exceda de un año en perjuicio del trabajador y en los que exista renuncia, pérdida o menoscabo de cualquiera de los derechos políticos o civiles; mas tal obligación no resulta de una relación o vínculo directo e inmediato entre el gobernado y el gobernante, como sucede tratándose de una garantía individual, sino como supuesto indispensable en todo régimen de Derecho, en el sentido de que las autoridades estatales tienen que observar el orden jurídico. Ostentándose las prevenciones contenidas en los dos últimos párrafos del artículo 5º Constitucional como modalidades legales del contrato

de trabajo o de relación jurídica de trabajo propiamente dicha, con los caracteres que le imputa la ley de la materia.

Una vez analizado todo el artículo 5° Constitucional como garantía individual y visto los casos y causas de su violación, señalemos porqué no se transgrede o se violan las garantías contenidas específicamente en dicho artículo en su párrafo tercero con el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios.

Ahora bien, empecemos recordando qué establece el artículo 5, párrafo tercero, Constitucional: " Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123."

Como podemos observar de la simple lectura del artículo 5°, párrafo 3°, Constitucional y del estudio de las garantías individuales contenidas en dicho párrafo del artículo 5°, del mismo ordenamiento, nos damos cuenta que el pago de contribuciones con o mediante la prestación de servicios no contraviene lo dispuesto en dicho artículo, ya que las garantías individuales aquí contenidas sólo se violan cuando al sujeto pasivo le son impuestos trabajos gratuitos, es decir, cuando no se le retribuye por los servicios

prestados, y también se violenta dicha garantía cuando se obliga al sujeto a prestar trabajos personales sin su pleno consentimiento.

En primer lugar, el pago de contribuciones con una prestación de servicios, como dijimos con antelación, no contraviene dichas garantías, pues en ningún momento se estaría imponiendo trabajos gratuitos al contribuyente, ni privándolo del producto de su trabajo debido a que dicha retribución, producto del trabajo del sujeto pasivo de la relación tributaria se estaría abonando directamente a su deuda líquida ya existente ante la SHCP. En el segundo caso la SHCP no está obligando al sujeto pasivo de la relación tributaria a prestar trabajos personales sin su pleno consentimiento, como hemos visto en temas anteriores, esta forma de pago sólo es válida cuando la SHCP acepta la propuesta hecha por el contribuyente de pagar mediante la prestación de un servicio ya que es facultad discrecional de dicha Secretaría aceptar o no dicha forma de pago.

Si interpretamos correctamente nos daremos cuenta que el contribuyente al presentar su propuesta está dando su pleno consentimiento, y que la SHCP no está obligando al contribuyente a prestar ningún servicio y que tampoco lo está despojando de su retribución, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en uso de sus facultades da su pleno consentimiento para prestar un servicio al Estado y la retribución a la cual se

hace acreedor por dicha prestación de servicios es abonada a la SHCP como parte de su pago de una deuda líquida ya existente.

Si bien es cierto que cuando una persona, por sí misma por ignorancia o necesidad, de modo voluntario y deliberado preste un servicio conviniendo en que sea gratuito, tal medida no tiene aplicación. Esta renuncia a percibir una remuneración pecuniaria es inválida e inoperante, ya que los derechos que establece la Constitución y las Leyes reglamentarias a favor de los trabajadores son irrenunciables de conformidad con el artículo 5º, párrafo 3º, Constitucional en relación con el artículo 123, fracc. XXVII, h), del mismo ordenamiento.

También es cierto que el pago de contribuciones con o mediante una prestación de servicios no contraviene lo antes señalado ya que el contribuyente al presentar su propuesta ante la SHCP y ésta aceptar dicha forma de pago y al convertirse el contribuyente en un trabajador no está renunciando, ni mucho menos está conviniendo que los servicios los cuales va a prestar al Estado como forma de pago de sus contribuciones sean gratuitos; ni tampoco está renunciando a ningún derecho otorgado por la Constitución o las Leyes reglamentarias a favor de los trabajadores, debido a que no está renunciando al producto de su trabajo sino que dicha remuneración se está abonando a una deuda líquida ya existente ante la SHCP.

Para comprender un poco mejor que no se esta violando la figura juridica contenida en el artículo 5º, párrafo 3º, analicemos por partes lo que señala dicho precepto.

“Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales...”

Como pudimos ver en el desarrollo del tema “pago de contribuciones mediante una prestación de servicios”, en ningún momento se obliga al contribuyente a prestar un servicio, sino que el contribuyente al no tener suficientes recursos económicos para pagar sus contribuciones, puede proponer, como forma de pago de dicha deuda ya determinada ante las autoridades fiscales, la dación en servicios como forma de pago de su crédito fiscal, de conformidad con el art. 50, pfo. primero, del RLSTF, transcrito enseguida:

“La dación en pago de bienes o servicios a que se refiere la Ley podrá proponerse por los deudores de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal.”

El pago de contribuciones mediante la prestación de servicios no viola las garantías individuales contenidas en el párrafo tercero, del artículo quinto Constitucional, debido a que la SHCP no obliga, ni impone por la fuerza al contribuyente a prestar un servicio al Estado, sino que le da al contribuyente la opción de pagar sus contribuciones o créditos fiscales ya existentes

mediante una prestación de servicios al señalar en el art.50, pfo.1º del RLSTF "...podrá proponerse por los deudores de toda clase de créditos...", entendiéndose que si el contribuyente hace dicha propuesta está dando su consentimiento, debido a que la SHCP no está obligando al contribuyente a presentar la propuesta, ni a prestar un servicio y al aceptar dicha propuesta la SHCP, ambos, el contribuyente y la Secretaría, estarían llegando a un convenio en el cual ambas partes expresan su libre voluntad, el contribuyente de pagar sus contribuciones mediante la prestación de un servicio y la SHCP dando su autorización y por lo tanto, su consentimiento en que la forma de pago del crédito fiscal de dicho contribuyente sea mediante prestación de servicios al Estado.

"...sin justa retribución..."

En este caso el contribuyente se pone de acuerdo con la autoridad fiscal mediante la propuesta hecha por el contribuyente a la autoridad fiscal para que la retribución a la cual se iba a ser acreedor, la autoridad fiscal la retenga como parte del pago de su deuda líquida ya existente. Así que lo único que se estaría haciendo es que, en lugar de que la autoridad fiscal le pague al prestador de servicios (contribuyente) y luego el prestador de servicios le devuelva el dinero con motivo de su deuda líquida o crédito fiscal como abono del pago de sus contribuciones, mediante acuerdo de ambos se estaría directamente abonando dicho pago al acreedor de la deuda, en este caso el Fisco.

Tampoco contraviene lo dispuesto en las garantías contenidas en el artículo 5° en dicho párrafo, pues al contribuyente se le está pagando, es decir, no se está privando de su remuneración a la cual tiene derecho, sino que dicha remuneración o retribución se está abonando directamente a la SHCP como forma de pago, del contribuyente, de su deuda líquida ya existente ante dicha Secretaría.

“...y sin su pleno consentimiento...”

Como dijimos con anterioridad el contribuyente al presentar su propuesta a la SHCP de pagar sus contribuciones mediante prestación de servicios, está dando su consentimiento para que dicho contribuyente trabaje prestando un servicio que permita al Estado seguir desarrollando sus funciones públicas y que la autoridad fiscal retenga su pago o retribución con motivo de que se abone como pago a su deuda ya existente, ya que al presentar su propuesta y al aceptar la SHCP se estaría llegando a un convenio donde el contribuyente está expresando su libre voluntad, es decir, dando su pleno consentimiento para prestar un servicio al Estado como forma de pago de sus contribuciones. Por ende, no se contraviene tampoco las garantías individuales contenidas en el párrafo tercero del artículo quinto Constitucional.

“... salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.”

Sin hacer más redundancia, debido que para el tema que nos ocupa no es de mayor relevancia, que es el pago de contribuciones mediante una prestación, diremos que lo antes señalado es una excepción en la cual si se puede obligar a un sujeto a prestar un trabajo personal y sin retribución, al decir obligar se entiende que sin el consentimiento por ser un trabajo impuesto como medida administrativa de regeneración social y moral por una autoridad judicial a un sujeto, dicha pena debe ajustarse a lo señalado en las fracciones I y II del art. 123 Constitucional.

Para finalizar dicho tema haremos referencia a que si la SHCP se considera o se convierte en patrón del contribuyente el cual está prestando un servicio al Estado. Si atendemos directamente lo que establece el artículo 10 de la Ley Federal del Trabajo el cual menciona que: “Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Si el trabajador, conforme a lo pactado o a la costumbre, utiliza los servicios de otros trabajadores, el patrón de aquél, lo será también de éstos”.

Como podemos ver, patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores; por ende, se entiende que el Estado al utilizar los servicios prestados por los contribuyentes se convierte en patrón de los mismos, debido a que es el Estado quien va a utilizar o beneficiarse con dichos servicios. También es de recordarse que los trabajadores de toda la administración pública y/o Secretarías de Estado su patrón es precisamente el Estado, y el contribuyente al prestar un servicio a uno de estos organismos se convierte en trabajador del Estado.

En cuanto a la SHCP, se le puede sólo considerar como intermediario que es la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón, debido a que es la que considera y acepta las propuestas de los contribuyentes de pagar sus contribuciones mediante una prestación de servicios, pues es la encargada de recaudar los ingresos que percibe el Estado.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El Estado tiene una serie de actividades que van desde la conservación de la sociedad, la seguridad del orden y la tranquilidad, hasta el progreso social económico, educativo, sanitario y cultural. Éste para seguir realizando dichas actividades necesita elementos pecuniarios para producir, obtener y aplicar los satisfactores que vayan a llenar las necesidades sociales en todo el ámbito del Estado, por eso se convierte en una necesidad el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios; ya que en la actualidad y durante mucho tiempo a existido el problema de la falta de pago de las contribuciones, que es la forma en que el Estado se allega de recursos para cubrir las necesidades sociales, debido a que los contribuyentes no tienen los recursos económicos suficientes para pagar sus créditos fiscales y así contribuir al gastos público.

SEGUNDA.- Por eso se convierte en una necesidad que el Estado busque otras formas de pago aunque no sea obteniendo recursos económicos, pero que por lo menos no vea mermados los pocos ingresos que se ha allegado al gastar dinero en servicios que tiene que contratar para poder seguir desempeñando sus funciones públicas, por ello se convierte en una necesidad pagar contribuciones mediante la prestación de servicios y así el dinero o los recursos que obtiene invertirlos en satisfacer otras necesidades sociales. También se convierte en una necesidad el pago de

contribuciones mediante una prestación de servicios para evitar la evasión de impuestos ya que al tener el contribuyente otra forma de pago no tendría pretexto de la falta de recursos económicos para contribuir al gasto público y así el Estado se allegaría de los mayores recursos posibles lo que le permitiría satisfacer más necesidades sociales.

TERCERA.- El pago de contribuciones con una prestación de servicios es: El cumplimiento de una obligación que establece la ley mediante la realización de un servicio a cargo de personas que tienen el carácter de contribuyentes o sujetos pasivos de la relación tributaria; de conformidad con las disposiciones legales; cuando éstos (sujetos pasivos) han demostrado ante la autoridad tributaria que no tienen los recursos económicos o en especie suficientes para contribuir al gasto público.

CUARTA.- El pago de contribuciones con una prestación de servicios no ha sido contemplada ni divulgada como forma de pago, ya que a lo largo del tiempo han existido y existen diversas formas de pago como son: en especie, timbres y marbetes, en la actualidad el CFF en su artículo 20 señala las siguientes formas de pago: moneda nacional y extranjera, los cheques personales no certificados en los casos y condiciones que establece el Reglamento Código Fiscal de la Federación; también Ley de la Tesorería de la Federación contempla otras formas de pago como son: Bonos de la Tesorería, CETES, CEDIS y los CEPROFIS.

QUINTA.- La naturaleza jurídica del pago de contribuciones mediante una prestación de servicios es de un acto jurídico, ya que en materia fiscal es un acto unilateral por responder a obligaciones de Derecho Público que surgen exclusivamente de la ley. Debido a que el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios nace de una ley tributaria fundada en el interés público de que el Estado cuente oportunamente con los recursos económicos necesarios para cubrir el gasto público.

SEXTA.- El pago de contribuciones con o mediante una prestación de servicios se encuentra contemplado en el artículo primero, párrafo penúltimo, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2003, y esta regulado en la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación en su Título Segundo, De la Recaudación, Capítulo II, De la Dación en Pago y de la Adjudicación de Bienes; en los artículos 25 al 27 y en el reglamento de dicha Ley en su Título Sexto, De la Dación en Pago, artículos 50 al 58.

SEPTIMA.- Quiénes podrían pagar contribuciones mediante una prestación de servicios de conformidad con el artículo 25, LSTF y el artículo 50, párrafo primero, de su respectivo reglamento son toda clase de deudores de créditos fiscales los cuales podrían ser tanto personas físicas como morales.

OCTAVA.- Los casos en los que se podrían pagar contribuciones mediante una prestación de servicios son dos; el primer caso se da cuando el deudor del crédito fiscal no tenga otra forma para cumplir con la obligación a su cargo, es decir, que no tenga los recursos económicos o en especie de conformidad con el artículo 25, párrafo primero de LSTF. El segundo caso se da cuando el contribuyente puede cubrir en parte su crédito fiscal con numerario y la otra parte del crédito con la dación de servicios en pago (art.54, pfo. Segundo, RLSTF).

NOVENA.- Los servicios mediante los cuales se podrían pagar contribuciones con una prestación de servicios son todos los servicios que permitan y/o ayuden al Estado a seguir desempeñando su función pública, para que el Estado pueda cubrir mejor las necesidades sociales.

DÉCIMA.- Los requisitos a cumplir para poder realizar el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios se encuentran previstos en los artículos 25; 26, párrafo segundo, de LSTF y del artículo 51 al 53 del RLSTF, así como también se deben cubrir los requisitos señalados en los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMOPRIMERA.- Los efectos de la aceptación de la propuesta del contribuyente de pagar sus contribuciones mediante una prestación de servicios produce los siguientes efectos:

- La Tesorería determinará los términos, las condiciones, y el monto hasta por el cual podrá aceptarse el ofrecimiento del deudor de pagar el crédito mediante la dación en pago de servicios.
- Se suspenderá provisionalmente todos los actos tendientes al cobro del crédito respectivo, así como la actualización de su principal y accesorios.
- Una vez aceptado el ofrecimiento de la dación en pago de servicios, el deudor deberá promover y buscar que le sea adjudicada la contratación de los servicios en dación en pago ante las dependencias o entidades de la administración Pública Federal de conformidad con la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas.
- La cual se deberá realizar en un plazo máximo de 18 meses contados a partir de la fecha de aceptación. En el supuesto de que el deudor no presente los servicios a las dependencias o Entidades en el plazo y condiciones establecidos, quedará sin efectos la suspensión del cobro del crédito.
- Las Dependencias o Entidades que aprovechen los servicios deberán informar periódicamente a la Tesorería o sus auxiliares de la contratación y el cumplimiento total o parcial de los mismo.
- La Dación en pago quedará formalizada y el crédito extinguido en la fecha en que estos fueron efectivamente prestados.
- En caso de cumplimiento parcial se extinguirá proporcionalmente el crédito respectivo.

DUODÉCIMA- En caso de no ser aceptada la propuesta del pago de contribuciones causara los siguientes efectos:

- Quedara sin efectos la suspensión del cobro del crédito, debiendo actualizarse desde la fecha en que se debió hacer el pago y hasta que el mismo se efectúe.
- Se dictará resolución negando la solicitud de dación propuesta, notificándola al interesado para los efectos legales correspondientes.
- La resolución que emita la autoridad no podrá ser impugnada.

DECIMOTERCERA.- El pago de contribuciones mediante una prestación de servicios o lo no contraviene lo dispuesto por el artículo quinto, párrafo tercero, constitucional; ni las garantías individuales aquí mismo contenidas ya que en ningún momento le son impuestos al contribuyente trabajos gratuitos, ni tampoco se le esta privando del producto de su trabajo, obtenido por la prestación de un servicio al Estado debido a que dicha retribución se estaría abonando directamente al pago de su deuda líquida ya existente ante SHCP. Tampoco se le esta obligando al sujeto pasivo de la relación tributaria a prestar trabajos personales sin su pleno consentimiento, sino que el sujeto pasivo de dicha relación tributaria al no tener suficientes recursos económicos y al darle la SHCP una opción de pago, en este caso el pago de contribuciones mediante una prestación de servicios, la cual queda al albedrío del contribuyente de presentar su propuesta ante la SHCP en la cual se entiende que se esta poniendo de acuerdo con dicha Secretaría y así ambas partes expresando su voluntad; el sujeto pasivo de pagar sus contribuciones con una prestación de servicios y la SHCP de que dicho pago

de contribuciones se efectúe de ésta forma. Por ende la SHCP no obliga al contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria a prestar un trabajo sin su consentimiento ya que el contribuyente al presentar su propuesta da su consentimiento de pagar sus contribuciones mediante una prestación de servicios.

DECIMOCUARTA- Para concluir diremos que no se consideraría a la SHCP como patrón del contribuyente, ya que el artículo 10 de LFT señala que patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores, por ello es que se entiende que el Estado como ente soberano, al utilizar o beneficiarse de los servicios prestados como forma de pago de las contribuciones se convierte en patrón de los contribuyentes que presten dichos servicios; y en cuanto a la SHCP sólo se le consideraría como intermediario debido a que es la que valora y acepta la propuesta del contribuyente ya que es la encargada de recaudar los ingresos que percibe el Estado mediante contribuciones.

BIBLIOGRAFÍA.

ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo, 2º ed., Ed. Porrúa, México, 1993, pp. 508.

----- . Derecho Administrativo Especial, Vol. I, 3º ed., Ed. Porrúa, México, 1998, pp. 902.

ARTEAGA NAVA, Elisur. Derecho Constitucional, Ed. Oxford, México, 1999, pp. 915.

BAQUEIRO ROJAS, Edgar y BUENROSTRO BÁEZ, Rosalía. Derecho Civil Introducción y Personas, Ed. Harla, México, 1995, pp. 348.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales, 30º ed., Ed. Porrúa, México 1998, pp. 814.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, 21º ed., Ed. Heliasta, Argentina, 1989, pp. 542.

CAPITANT. Vocabulario Jurídico, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1979, pp. 630.

CASTRO, Juventino V. Garantías y Amparo, 4º ed., Ed. Porrúa, México, 1983, pp. 555.

COUTURE, Eduardo J. Vocabulario Jurídico, 3º ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1998, pp.589.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 18º ed., Ed. Porrúa, México, 1999, pp. 1025.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H. y LUCERO ESPINOSA, Manuel. Introducción al Derecho Positivo Mexicano, Ed. Limusa, México 1989, pp.265.

DE PINA, Rafael y DE PINA Vara Rafael. Diccionario De Derecho, 25 ed., Ed. Porrúa, México, 1998, pp. 525.

DOMINGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo. Derecho Civil, Ed. Porrúa, México, 2000, pp. 805.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, México, 1998, pp. 466.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos De Finanzas Públicas, 31° ed., Ed. Porrúa, México, 1995, pp. 513.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, 31° ed., Ed. Porrúa, México, 1992, pp. 506.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II y VII, Ed. Porrúa, México, 1985, pp. 3272.

IZQUIERDO MUCINO, Martha E. Garantías Individuales y Sociales, Ed. Universidad del Estado de México, Estado de México, 1995, pp. 281.

LIC. MARTINEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, 4° ed., Ed. Contables y Administrativas S.A., México, 1979, pp. 378.

MASTER. Diccionario Enciclopédico, Tomo VIII, s.l., Ed. Olimpo, 1993, pp. 3296.

MICHELI, Gian Antonio. Curso De Derecho Tributario, Ed. De Derecho Reunidas, Madrid, 1975, pp. 400.

Nueva Enciclopedia Larousse, Vol. VIII, Ed. Planeta, Easoña, 1981, pp. 8408.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1998, pp. 294.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano, 2° ed., Ed. Trillas, México, 1994, pp. 440.

RABASA, Emilio O. y CABALLERO, Gloria. Mexicano Ésta es Tú Constitución, 11° ed., México, 1997, Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa, pp. 345.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2° ed., Ed. Harla, Colección Textos Jurídicos universitarios, México, 1995, pp. 309.

SÁNCHEZ, Bejarano. Derecho Civil Mexicano, Ed. Harla, México, 1980, pp 466.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 9° ed., Ed. Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1994, pp. 649.

SÁNCHEZ MEDAL, Ramón. De los Contratos Civiles, 6° ed., Ed. Porrúa, México, 1982, pp. 523.

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Segundo Curso, 16° ed., Ed. Porrúa, México, 1995, pp. 900.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2003.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Servicio de la Tesorería Federal.

Reglamento de la Ley de la Tesorería Federal.

Código Civil para el D.F. en materia común y para toda la República en materia Federal.

Ley Federal del Trabajo.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Profesiones.

Código Penal.