

A 00721
314

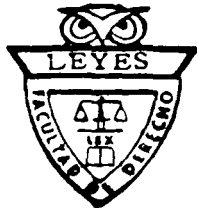


**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

LA CANCELACION COMO FORMA DE EXTINCION DE
LOS CREDITOS FISCALES.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
VERONICA GARCIA CORTES



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MEXICO, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

2003



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 03 de marzo de 2003.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante VERÓNICA GARCÍA CORTÉS, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "LA CANCELACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se debe a la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará a la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

6

ESTA TESIS SE LA DEDICO EN FORMA ESPECIAL A LAS SIGUIENTES PERSONAS:

- A DIOS, POR EL DESTINO QUE ME FORJO, POR LA FAMILIA QUE ME BRINDÓ Y POR LOS AMIGOS QUE PUSO EN MI CAMINO.
- A MI MADRE, POR LOS SACRIFICIOS QUE REALIZO, PARA QUE MI HERMANA Y YO ALCANZARAMOS NUESTRAS RESPECTIVAS METAS.
- A MIS TIOS FERNADO Y SUSANA POR EL APOYO QUE HAN BRINDADO A MI FAMILIA A LO LARGO DE NUESTRA CONVIVENCIA.
- A MI HERMANA, POR SU CARIÑO, APOYO MORAL Y ECONOMICO.
- A MIS AMIGAS CUCA Y MARI, QUIENES, AL REALIZAR SUS TRAMITES PARA SU TITULACIÓN ME ANIMARON A REALIZAR LOS PROPIOS.
- AL LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES, QUE, GRACIAS A SU FORMA DE IMPARTIR LAS CLASES DESPERTÓ EN MI EL ENTUSIASMO POR EL DERECHO FISCAL.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

D

LA CANCELACION COMO FORMA DE EXTINCION DE LOS CREDITOS FISCALES

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO PRIMERO.- LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA

- 1.1.- Concepto
- 1.2.- Objeto y Finalidad
- 1.3.- Naturaleza Jurídica
- 1.4.- Clasificación de las relaciones jurídicas fiscales y tributarias
- 1.5.- Semejanzas y diferencias entre las Relaciones Fiscales y las Relaciones en Derecho Privado
- 1.6.- Elementos Subjetivos de la Relación Jurídico Tributaria
 - 1.6.1.- Sujeto Activo
 - a) La Federación
 - b) Los Estados
 - c) El Distrito Federal
 - d) Los Municipios
 - 1.6.2.- Sujeto Pasivo
 - a) Contribuyente
 - b) Por adeudo ajeno
 - c) Responsable por sustitución
 - d) Responsable por solidaridad
 - 1.6.3.-Características del Sujeto Pasivo
 - a) Capacidad
 - b) Domicilio y Residencia
 - c) Registro Federal de Contribuyentes
 - 1.6.4.- Hecho Imponible y Hecho Generador
- 1.7.- Determinación de la Obligación Fiscal

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

F

CAPITULO SEGUNDO.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA CONTRIBUCION

- 2.1.- Principio de Legalidad
- 2.2.- Principio de Proporcionalidad y Equidad
- 2.3.- Principio de Destino para cubrir el Gasto Público
- 2.4.- Principio de irretroactividad
- 2.5.- Principios de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003.

CAPITULO TERCERO.- PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

- 3.1.- Principios de Adam Smith
- 3.2.- Principios de Adolfo Wagner
- 3.3.- Principios de Harold M. Somers

CAPITULO CUARTO.- CANCELACION COMO FORMA DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL.

- 4.1.- Concepto
- 4.2.- Naturaleza Jurídica
- 4.3.- Artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003.
- 4.4.- Elementos del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.
- 4.5.- Semejanzas y diferencias entre el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002 y el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003.
- 4.6.- Condonación (artículo 16 LIF 2003) VS Principios Constitucionales de las Contribuciones.
- 4.7.- Cancelación (artículo 16 LIF 2003) VS Principios Teóricos de los Impuestos.
- 4.8.- Criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 4.9.- Criterio sostenido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

OTRAS FUENTES



INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO PRIMERO.- LA RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA	
1.1.- CONCEPTO	1
1.2.- OBJETO Y FINALIDAD	4
1.3.- NATURALEZA JURÍDICA	5
1.4.- CLASIFICACIÓN DE LAS RELACIONES JURÍDICAS FISCALES Y TRIBUTARIAS	7
1.5.- SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LAS RELACIONES FISCALES Y LAS RELACIONES DE DERECHO PRIVADO	9
1.6.- ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	10
1.6.1.- SUJETO ACTIVO	11
1.6.2.- SUJETO PASIVO	20
1.6.3.- CARACTERÍSTICAS DEL SUJETO PASIVO	26
1.6.4.- HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR	32
1.7.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	34
CAPITULO SEGUNDO.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA CONTRIBUCIÓN	
2.1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD	38
2.2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	44
2.3.- PRINCIPIO DE DESTINO PARA CUBRIR EL GASTO PÚBLICO	52
2.4.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD	56
2.5.- PRINCIPIOS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003	62

CAPITULO TERCERO.- PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

3.1.- PRINCIPIOS DE ADAM SMITH ----- 67

 PRINCIPIO DE JUSTICIA ----- 68

 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA ----- 73

 PRINCIPIO DE COMODIDAD ----- 79

 PRINCIPIO DE ECONOMÍA ----- 80

3.2.- PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER ----- 85

 1.- PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA ----- 87

 2.- PRINCIPIOS DE ECONOMÍA PÚBLICA ----- 88

 3.- PRINCIPIOS DE EQUIDAD O REPARTICIÓN EQUITATIVA ----- 90

 4.- PRINCIPIOS DE ADMINISTRACIÓN FISCAL ----- 91

3.3.- PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMERS ----- 93

 1.- PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO ----- 95

 2.- PRINCIPIO DEL BENEFICIO ----- 96

 3.- PRINCIPIO DEL CRÉDITO POR EL INGRESO GANADO ----- 97

 4.- PRINCIPIO DE LA OCUPACIÓN PLENA ----- 98

 5.- PRINCIPIO DE LA CONVENIENCIA ----- 99

CAPITULO CUARTO.- CANCELACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CREDITO FISCAL.

4.1.- CONCEPTO ----- 102

4.2.- NATURALEZA JURÍDICA ----- 103

4.3.- ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN
 PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003 ----- 103

4.4.- ELEMENTOS DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003 -----	111
4.5.- SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002 Y EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS PARA LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2003 -----	112
4.6.- CONDONACIÓN (ARTÍCULO 16 LIF 2003) VS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES -----	113
4.7.- CANCELACIÓN (ARTÍCULO 16 LIF 2003) VS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS -----	118
4.8.- CRITERIO SOSTENIDO POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN -----	126
4.9.- CRITERIO SOSTENIDO POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA -----	130
PROPUESTA DEL ARTÍCULO 16 LIF 2004 -----	134
CONCLUSIONES -----	136
BIBLIOGRAFÍA -----	146
LEGISLACIÓN -----	148
ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS -----	148
OTRAS FUENTES -----	149

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se realiza con la finalidad de hacer un análisis de la figura de la cancelación de los créditos fiscales que se encuentra contemplada en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 2003, motivo por el cual en primer lugar se realizará un estudio sobre la relación jurídica tributaria, en razón de que, para que nazca un crédito fiscal es necesario que haya primero una relación jurídica tributaria que vincule al contribuyente con la obligación de pagar una contribución al Estado.

Se analizará en el primer capítulo los elementos que integran la relación jurídica tributaria, por lo que se dará el concepto, naturaleza jurídica, clasificación y tipos de la relación jurídica tributaria, con posterioridad se realizará un estudio de sus elementos como son los sujetos que intervienen en ella (sujeto activo, sujeto pasivo), se darán los conceptos de hecho imponible, hecho generador y cuando es el momento en que se determina una obligación fiscal, y la misma se convierte en un crédito fiscal.

Una vez que se tenga un panorama completo de la relación jurídica y los elementos que la integran se analizarán los principios constitucionales que debe observar la fijación de una contribución, motivo por el cual se estudiarán los principios de: Legalidad que se encuentra señalada en el artículo 31, fracción IV Constitucional y que es el fundamento legal que se tiene como base cuando se fija una contribución, derivado de éste mismo artículo se analizarán los principios de proporcionalidad y equidad y la finalidad de las

contribuciones que es para ser destinadas al gasto público, también se analizará el principio de irretroactividad de la Ley consagrada en el artículo 14 constitucional.

Hecho lo anterior se analizarán los principios teóricos de los impuestos, los cuales, como se podrá observar en el desarrollo del presente trabajo de investigación son establecidos por tres grandes tratadistas: Adam Smith, Adolfo Wagner y Harold M. Sommers, sin embargo se desarrollará en forma más extensa a los principios dados por Adam Smith, ya que, como se verá, los principios dados por los otros dos tratadistas mencionados son una extensión o forma particular de argumentar un mismo principio, que ya fue dado por el primer tratadista señalado.

Entre estos principios encontraremos el principio de justicia, que se desarrolla mediante dos reglas que son la generalidad y la uniformidad, el principio de certidumbre, comodidad y economía, posteriormente se analizará la clasificación de Adolfo Wagner, quien divide los principios en cuatro categorías que son: 1.- principios de política financiera, 2.- principios de economía pública, 3.- principios de equidad, y 4.- principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, por último se analizarán los principios dados por Harold M. Sommers cuya clasificación es la siguiente: principio de capacidad de pago, del beneficio, del crédito por ingreso ganado, el de ocupación plena, y el de conveniencia.

Una vez que se tienen estos dos bloques de principios ya se puede analizar la figura de la cancelación que se encuentra contemplada en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 2003, del cual se analizarán sus elementos, la

forma en que cumplen o se contraponen a los principios señalados con anterioridad y la probable solución para, que en su caso, se respeten estos principios, también se analizarán los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto de la cancelación.

Por último me atrevo a formular una propuesta de cómo debe quedar el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2004, propuesta que se realiza tratando de respetar los principios que fueron analizados en el desarrollo del presente trabajo, y con lo cual se pretende que la cancelación de créditos fiscales que contempla la Ley de Ingresos de la Federación, realmente extinga el crédito y se aplique de manera igual a todos los contribuyentes que se establezcan en la hipótesis de ley, procurando que la autoridad fiscal no cometa abusos en contra de los contribuyentes y se eviten las fugas del gasto público.

PAGINACION

DISCONTINUA

CAPITULO PRIMERO

LA RELACION JURÍDICA TRIBUTARIA

1.1.- CONCEPTO

El Estado necesita tener recursos económicos para poder cumplir con sus fines, y es por ello que impone a sus gobernados la obligación de contribuir al gasto público, lo cual hace que a través del Poder Legislativo expida leyes fiscales en las cuales se especifican las contribuciones a pagar; es por ello que el contribuyente, al realizar diversos actos que señalan estas leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas, cuyo contenido es el pago de una contribución.

En la doctrina diversos tratadistas han formulado conceptos sobre la relación jurídica tributaria, de los cuales solo transcribiré los siguientes:

Emilio Margain Manautou considera que: "La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".¹

¹ Emilio Margain Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima cuarta edición. Editorial Porrúa. México 1999. pág. 268.

Narciso Sánchez Gómez señala que: "La relación jurídica tributaria, es el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuando ha nacido el deber conducente, quien debe pagarlo, y a quien compete determinarlo y exigirlo"²

Por su parte Catalina García Vizcaino cita a Blumenstein, quien conceptúa a la relación jurídico-tributaria como: "determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, dando lugar a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) por un lado, y a cierto procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), por el otro, con lo cual establece el carácter paralelo de ambos deberes"³

Arturo de la Cueva nos da la siguiente definición: "La relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de los cuales derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas, considerándose que la materia sobre lo que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo"⁴

² Narciso Sánchez Gómez, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999, págs. 337 y 338

³ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General, Ediciones de Palma, Buenos Aires 1996, pág. 303.

⁴ Arturo de la Cueva, Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México 1999, pág. 74.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza sostiene: "La relación tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo"⁵

De las definiciones dadas con anterioridad se puede observar que la definición que nos da Emilio Margain Manautou no hace referencia al vínculo jurídico que une al sujeto activo con el sujeto pasivo, lo que considero desde mi punto de vista es importante, ya que si no existiera éste vínculo el sujeto pasivo difícilmente cumpliría voluntariamente con sus obligaciones. En cuanto a las definiciones dadas tanto por Catalina García Vizcaino citando a Blumenstein y la que da Arturo de la Cueva señalan que el sujeto pasivo se encuentra sometido al poder de la imposición, dato que viene a precisar una característica de la relación jurídica tributaria. De la definición dada por Sergio Francisco de la Garza, que es la definición que da de la relación tributaria sustantiva, no hace referencia al vínculo jurídico.

Desde mi punto de vista la definición más completa que se da es la de Arturo de la Cueva, en virtud de que hace referencia a los sujetos que intervienen en la misma, el vínculo que los une, y los derechos y obligaciones que se generan.

⁵ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Edición décima octava. Segunda reimpresión. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 455.

Tomando elementos de éstas definiciones me atrevo a formular la siguiente definición de la relación jurídica tributaria: "relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico mediante el cual el sujeto activo tiene la obligación de exigir el pago de un crédito fiscal al sujeto pasivo que ha realizado la hipótesis prevista en la ley".

1.2.- OBJETO Y FINALIDAD

Como se desprende de las definiciones señaladas con anterioridad el objeto principal de la relación jurídica tributaria se caracteriza por su contenido patrimonial, es decir, la prestación que constituye su objetivo es en dinero, ya que es necesario para el sujeto activo tener ingresos que le son indispensables para su funcionamiento.

Raúl Rodríguez y Lobato señala que: "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, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible"⁶

Su objeto es la actividad económica que grava el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos generadores; el contenido es el pago de una cantidad de dinero, y en casos excepcionales puede tener como contenido la entrega en propiedad de otros bienes.

⁶ Raúl Rodríguez y Lobato, Derecho Fiscal. Segunda Edición. Editorial Harla. México 1998, pág. 112.

Es por estas consideraciones que podemos establecer que el objeto de la relación jurídica tributaria es la obtención de recursos que le son necesarios para cubrir el gasto público, por lo que es el objeto sustancial de la misma, manifestando a través de un vínculo jurídico que obliga al sujeto pasivo a pagar una contribución que por regla general será en dinero y excepcionalmente en especie.

Por lo que se puede concluir que el objeto es la situación que indica la capacidad económica que se encuentra tipificada en la norma tributaria, es el elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo.

La finalidad principal del establecimiento de esta relación jurídica es poder recaudar las cantidades necesarias para poder enfrentar el gasto público, por lo que el sujeto pasivo, una vez que se encuentra dentro de la hipótesis prevista por la ley debe pagar el tributo a que se hizo merecedor.

1.3.- NATURALEZA JURÍDICA

A diferencia de las relaciones que se suscitan entre particulares, las cuales pueden surgir por contrato, por ley o cualquier otra forma, la relación jurídica tributaria solo puede ser creada mediante la expedición de una ley.

“Las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de obligaciones ex-lege, en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto

abstractamente definido en la ley y un hecho fenoménico que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto. Todo tributo tiene su fundamento jurídico en la ley"⁷

La naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria aparece en todo tributo, ya que éstos solo pueden ser determinados mediante la expedición de una ley que los contemple, y una vez que se realiza la hipótesis prevista en la ley se producen una serie de efectos jurídicos coordinados y relacionados entre sí.

Por lo que puede decirse que la naturaleza jurídica de las relaciones jurídicas tributarias es de derecho público, porque solo por mandato de la ley puede surgir ésta relación, ya que la voluntad jurídica de los individuos no puede crearla.

De esta manera los tratadistas coinciden en señalar que la relación jurídica tributaria se encuentra dentro del derecho público, ya que se vincula con la facultad tributaria que es la manifestación del poder soberano por parte del Estado para poder imponer y cobrar impuestos.

Es por eso que en nuestro país únicamente pueden recaudarse los impuestos si están establecidos en ley; es por ello que se afirma que la única fuente de la relación jurídica tributaria es la ley.

⁷ Fernando Sáinz de Bujanda. Lecciones de Derecho Financiero. Décima edición, Apéndice de Actualización al 30 de junio de 1994. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Madrid 1994. págs. 195 y 196.

1.4.- CLASIFICACION DE LAS RELACIONES JURÍDICAS FISCALES Y TRIBUTARIAS.

Como las relaciones jurídicas tributarias pueden tener un contenido de deberes como un hacer, no hacer o tolerar, puede generar diversas formas de relaciones jurídicas tributarias, por lo que se pueden clasificar de la siguiente manera:

RELACIONES DE NATURALEZA SUSTANTIVA

Su carácter común es que su contenido es una obligación de dar, es decir, es una prestación pecuniaria y por excepción puede ser una prestación en especie; estas relaciones pueden derivarse del pago de un tributo, el cobro de un interés moratorio, pago de gastos de ejecución, etc.

Un ejemplo de este tipo de relaciones jurídicas tributarias se encuentra señaladas en el primero, segundo y octavo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que establece:

“Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda...

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

I.- Gastos de ejecución

II.- Recargos

III.- Multas

IV.- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de éste Código..."

RELACIONES FORMALES

- A) Su contenido puede ser un hacer, es decir, una prestación de un hecho, como puede ser presentar una declaración.
- B) Puede ser un no hacer, es decir, una abstención la no realización de una determinada conducta.
- C) Puede ser un tolerar o soportar una determinada conducta por parte del sujeto pasivo como lo son las visitas de inspección, un ejemplo de esto es lo establecido

en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que el contribuyente cumple con las disposiciones fiscales, así como determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, comprobar que no se realicen delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades, se le faculta para rectificar errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones, requerir al contribuyente para que exhiban su contabilidad, permitir las visitas domiciliarias que la autoridad lleve a cabo, revisar dictámenes, etc.

1.5.- SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LAS RELACIONES FISCALES Y LAS RELACIONES DE DERECHO PRIVADO.

SEMEJANZAS:

- Son relaciones con un contenido de dar con la misma estructura del vínculo jurídico entre dos sujetos, un acreedor y un deudor.
- En ambas hay un objeto o una finalidad específica.
- La obligación no puede ser contraria a la ley, por muy diversa que sea la relación, nunca se permite que sea en contradicción a la ley.

DIFERENCIAS:

- La relación jurídica tributaria solo puede nacer mediante una ley, es decir, no opera la voluntad de las partes como la relación del derecho privado.
- El sujeto activo no puede dejar de cobrar el crédito a su favor, y en derecho privado el acreedor puede perdonar la deuda al sujeto pasivo.
- En materia tributaria el sujeto activo es siempre el Estado, en tanto que en derecho privado el sujeto activo puede ser un particular o una entidad.
- El objeto fundamental en materia tributaria es dar, por lo que solo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, en el derecho privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, especie o servicios.
- En materia tributaria se tiene como fin el recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos, en derecho privado no, por lo que el fin puede ser diverso.

1.6.- ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RELACION JURÍDICA TRIBUTARIA

Como ya se mencionó dentro del concepto de la relación jurídica tributaria además del objeto se hace mención a los sujetos, siendo éstos el sujeto activo y el sujeto pasivo.

1.6.1.- SUJETO ACTIVO

En materia fiscal hay solo un sujeto activo que es el Estado; a diferencia de la materia civil, en derecho fiscal no es necesaria la concurrencia de la voluntad de ambos sujetos para crear el vínculo jurídico al cual quedará ligado el sujeto pasivo, basta con la voluntad del Estado manifestada en la ley.

Dentro de la organización del Estado Mexicano los sujetos son: La Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y Municipios, sin embargo, como sostiene Luis Humberto Delgadillo, quien señala que en nuestra organización política encontramos que hay sujetos que son diferentes al Estado pero pueden ser sujetos activos de la relación jurídico tributaria que son conocidos como Organismos Fiscales Autónomos, y que conforme a la ley tienen la facultad para determinar contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las oficinas de Hacienda, tales organismos serían el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda.

Otros autores señalan que: "La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y ésta atribución es irrenunciable, por lo tanto el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier

acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir remitiendo la deuda a cargo del contribuyente.”⁸

“El sujeto activo ejerce la potestad tributaria del Estado, al establecer las contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas generales obligatorias e impersonales; debe interpretar dichas normas en la esfera de sus atribuciones legales; comprobar si se han acatado o no tales disposiciones practicando diversas tareas de fiscalización, determinar y exigir la obligación fiscal, mediante el ejercicio del procedimiento económico coactivo.”⁹

Derivado de estas dos definiciones se desprende que el Estado es el único sujeto activo de la relación tributaria y que se divide en: la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal que tiene la obligación de exigir el cobro de los créditos fiscales que tengan a su favor, además de que la competencia de cada uno de ellos está perfectamente delimitada por Ley, y que en algunos casos puede ser concurrente, y solo la Federación, los Estados y el Distrito Federal tienen plena potestad jurídica tributaria, no así los Municipios, quienes solo pueden administrar libremente sus recursos; y tienen su fundamento jurídico en la fracción IV del artículo 31 Constitucional el cual señala que son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

⁸ Raúl Rodríguez y Lobato. Ob. Cit. págs. 132 y 133.

⁹ Narciso Sánchez Gómez. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa. México 1999. págs. 365 y 366.

a) LA FEDERACIÓN

En cuanto a las facultades de la federación, éstas se encuentran comprendidas en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, que a la letra señala lo siguiente:

Artículo 73.- El Congreso tiene la facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1° Sobre el comercio exterior.

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

3° Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación,

y

5° Especiales sobre:

- a) Energía Eléctrica
- b) Producción y consumo de tabacos labrados
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguardiente y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza

Con relación a éste precepto hay dos corrientes, siendo la primera de ellas la siguiente:

1ª. La que relaciona la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional con la fracción VII del mismo artículo y que sostiene que, además de la lista que se hace en la fracción XXIX, la Federación puede gravar otras fuentes para poder obtener los recursos que sean necesarios para cubrir el gasto público, es decir, que en caso de que dichas fuentes no sean suficientes la Federación puede recurrir a otras para que se pueda cubrir el gasto público.

2ª. Con relación a la fracción XXIX del artículo 73 y complementado con el artículo 124, ambos de nuestra Carta Magna, mediante la cual se sostiene que si los recursos no son suficientes, entonces la Federación tiene que recurrir a incrementar cuotas, tasas o tarifas a la lista de la fracción XXIX, ya que si se le permite a la Federación gravar otras fuentes se estaría violando la garantía consagrada en el artículo 124 Constitucional que establece que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

En lo personal me adhiero a la segunda corriente, ya que desde mi punto de vista esto ayudaría a que las Entidades Federativas recuperaran autonomía y el centralismo que hay en nuestro país disminuiría, además de que los Estados podrían tener más

recursos para poder hacer frente a los diversos problemas de cada uno de ellos, y dependerían menos de la Federación.

b) LOS ESTADOS

Con excepción de lo establecido por la fracción XXIX del artículo 73, y fracciones IV a VII del artículo 117 que se refiere a la prohibición que tienen los Estados de gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, o gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio o salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera, gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía, expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjera, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Es por esto que en la actualidad los Estados tienen problemas económicos y que en algunos de ellos se habla de dejar de participar sobre los ingresos obtenidos por la Federación y de ésta manera poder gravar libremente sus propios recursos, ya que se puede observar que la riqueza natural que tenga un Estado o la sobresaliente producción del mismo no necesariamente se ve reflejado en el porcentaje que el Estado obtiene por

parte de la Federación y la riqueza que se genera dentro del mismo, y es esta circunstancia lo que ha creado la inconformidad por parte de los Estados.

c) EL DISTRITO FEDERAL

El artículo 122 de la Constitución Política Mexicana señala cual es la organización política del Distrito Federal, y nos indica que las autoridades locales son la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia, y en la Base Primera, fracción V. inciso b), del citado artículo se establece como facultad de la Asamblea Legislativa el examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

De lo cual se desprende que, al igual que los Estados, el Distrito Federal puede crear las normas tributarias que le sean necesarias para allegarse de recurso, pero con excepción de las materias que se encuentran reservadas a la Federación, es decir tiene autonomía tributaria, y, los ingresos que obtenga del cobro de contribuciones podrá utilizarlos en la satisfacción de sus necesidades públicas.

d) LOS MUNICIPIOS

El Municipio de los sujetos mencionados es el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las

necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos, quien determina cuantos ingresos debe percibir un Municipio es la Entidad Federativa a la cual pertenece, por lo que en los últimos años se ha reducido cada vez más las fuentes económicas que pueden gravar.

Es por esto que me parece acertado lo que señala Emilio Margáin Manautou al sostener que "El Municipio es el sujeto activo que tiene como contribuyentes a toda una gama de personas, desde el comerciante, el industrial, el ganadero, el profesional, el propietario de inmuebles, etc., hasta el simple estudiante y ama de casa. De los tres sujetos activos -Federación, Estados y Municipios- estos últimos son los que tienen contacto más cercano con los contribuyentes y, por lo tanto, los más expuestos a críticas y a sufrir las contrariedades y el mal estado de ánimo de los mismos."¹⁰

Es por ello que se sostiene que debe darse independencia económica a los Municipios para que éstos puedan solucionar los problemas que se les presentan, en virtud de que el administrar libremente su hacienda no es suficiente para sacarlos del deterioro económico que tienen y que se agrava día con día.

Los Municipios se encuentran regulados en el artículo 115 de nuestra Carta Magna en el cual le otorgan la facultad de poder administrar libremente su Hacienda y,

¹⁰ Emilio Margáin Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décimo cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1999.

además se señala que puede sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

Independientemente de que el sujeto activo sea la Federación, el Distrito Federal o los Estados, la ley les otorga facultades en materia tributaria para una mejor recaudación de los tributos, algunas de sus facultades son concesión de subsidios o estímulos fiscales, utilización de medios de apremio para el caso de que los contribuyentes no quieran pagar, también puede condonar o exentar de obligaciones fiscales, realizar embargos precautorios, realizar actos de comprobación de obligaciones fiscales, etc.

COORDINACIÓN FISCAL

Como ya se ha estudiado hay sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, los cuales tienen derecho a percibir fuente de ingresos derivadas de las contribuciones, por lo que se generan varios problemas, ya que éstos sujetos al requerir el pago de una contribución para sufragar sus necesidades pueden generar que un mismo ingreso sea gravado por tres clases distintas de tributos.

Esta situación es indebida, porque puede implicar abusos por parte de las autoridades fiscales, ya que la suma de tres gravámenes sobre un mismo ingreso representa una carga excesiva para el contribuyente, ante esta situación la Constitución ha establecido una serie de reglas para impedir casos de doble o triple tributación y se

encuentran señaladas en los artículos 124, fracciones XXIX y VII del artículo 73, fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117, la fracción I del artículo 118 y el inciso b, fracción V de la Base Primera del artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se realizaron convenciones nacionales fiscales, en las cuales se pretendía establecer un sistema de competencia entre la Federación y las Entidades Federativas, y después de varios esfuerzos se crea la Ley de Coordinación Fiscal, la cual establece la participación proporcional que se otorga a la Federación, al Distrito Federal y a las Entidades Federativas.

La coordinación tributaria deriva de un tratamiento constitucional y legal que, ofrece la ventaja de que al impedir la existencia de tributos locales sobre ingresos gravados por la Federación, evita la concurrencia fiscal, y con ello la doble tributación, proveyendo al mismo tiempo de recursos tributarios a las Entidades Federativas que de otra suerte quedarían en la inopia. Es por ello, que para que una sola entidad grave determinada materia, compartiendo el producto de su recaudación y estableciendo bases de colaboración administrativa en determinados impuestos de interés común para la Federación y los Estados se ha creado el Sistema de Coordinación Fiscal, por virtud del cual los Estados y la Federación se han abstenido de gravar las mismas materias, y han logrado coordinarse para que los Estados participen en los impuestos Federales.

De ésta manera surgió el procedimiento de participaciones en impuestos, que ha constituido una solución para los problemas de la concurrencia impositiva. La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se efectúa mediante la celebración de un convenio de coordinación fiscal que celebra la Entidad Federativa con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual debe ser autorizado o aprobado por la Legislatura Estatal, en cuanto la entidad conviene en dejar en suspenso ciertas contribuciones estatales o municipales. La adhesión debe llevarse a cabo integralmente y no en relación con algunos ingresos de la Federación, así mismo debe publicarse en el Diario Oficial y en el periódico oficial de la Entidad.

1.6.2.- EL SUJETO PASIVO

Es la persona que debe soportar en definitiva la disminución patrimonial para cubrir el crédito fiscal, es decir, que se encuentra obligada al pago, la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente ya sea propia o de un tercero, esta calidad recae en los gobernados, sin embargo en el 2º párrafo del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación señala que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

De la lectura de éste párrafo se puede concluir que el Estado puede ser sujeto pasivo, aunque no es la regla general, en general es deudor aquel a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquel a cuyo cargo está por disposición legal el cumplimiento de

una obligación, en la doctrina y en nuestra legislación se distingue del titular del adeudo del tercero responsable.

Cuando se realiza la hipótesis prevista en la ley se crea a favor del Estado un crédito fiscal del cual puede exigir el cumplimiento, el sujeto pasivo puede ser, como ya se dijo una persona física o moral, es quien ha de aportar la prestación debida, y puede realizar el pago el propio contribuyente o un tercero, es por esta razón que a continuación se da la clasificación que en la doctrina se realiza del sujeto pasivo, y se estudiará primero al contribuyente.

a) CONTRIBUYENTE

Es el sujeto pasivo principal, es decir responde por un adeudo propio, a quién también se le llama "causante", se encuentra obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos porque es la persona que los realiza.

El tratadista Ramón Valdéz Costa lo define como "la caracterización del contribuyente debe hacerse en función de la vinculación del sujeto pasivo con la situación de hecho que la ley grava, es por lo tanto, la persona que, desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado."¹¹

¹¹ Ramón Valdéz Costa. Curso de Derecho Tributario. Segunda edición. Editorial Ediciones de Palma. Buenos Aires 1996. pág. 315.

De lo que se desprende que el contribuyente no puede transferir a otras personas los importes pagados al fisco.

Nuestro Código Fiscal no da una definición de contribuyente, pero en su artículo 1º establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, es por ésta razón que varios tratadistas sostienen que en nuestra legislación solo se distingue dos clases de sujetos: el contribuyente, que es la persona que da origen al nacimiento de un tributo y al sujeto con responsabilidad a los cuales engloba con el nombre de terceros, quienes en forma indirecta adquieren la obligación de pagar un tributo.

Como se puede observar en la legislación se puede señalar quien es contribuyente de forma expresa o tácita, en cambio los demás tipos de sujetos pasivos solo pueden resultar obligados en virtud de disposición legal expresa.

b) POR ADEUDO AJENO

Se puede definir a este sujeto pasivo como la persona que, sin haber realizado la hipótesis prevista en la ley se encuentra obligada al pago del tributo, se establece esta figura porque el fisco asegura el cobro de un tributo y simplifica la actividad de recaudación.

Esta figura tiene su origen en el derecho civil donde además del acreedor y el deudor también se encuentra un tercero que responde por la deuda, figura que en materia fiscal se traslada con la finalidad de que todo crédito fiscal pueda ser cobrado, independientemente de la persona que en un principio da origen al mismo, la ley fiscal establece en que casos puede haber un responsable por deuda ajena.

c) RESPONSABLE POR SUSTITUCIÓN

Entorno a esta figura hay tratadistas que explican esta figura, así tenemos que es considerado como el sujeto pasivo por sustitución la persona que retendrá las contribuciones a pagar que originariamente tiene obligación el contribuyente de pagarlas; también se les llama "agentes de retención", es decir personas que deben satisfacer el pago del tributo que corresponde pagar al contribuyente con los fondos de éste que haya retenido, como es el caso de las sociedades en las cuales si uno de sus socios no realiza dicho pago, los demás deben responder por el incumplimiento, otro ejemplo son los agentes fiduciarios.

El sujeto pasivo sustituto debe estar obligado conforme a ley y en ella misma se señala quienes son estos sujetos. Su justificación se encuentra en que debe gravarse la fuente de la renta, y por otra la posibilidad de garantizar mejor al Estado el cobro del tributo, haciendo de esta manera más rápido y económico el cobro.

d) RESPONSABLE POR SOLIDARIDAD

Estos sujetos pasivos lo pueden ser por dos formas: representación que puede ser voluntaria o forzosa, cuando el pago del crédito fiscal debe ser realizado por los padres o tutor de un menor; también puede ser representación por sucesión cuando se trata de herederos.

Hay algunos actos que generan un crédito fiscal a favor del fisco, y que la ley obliga a un fedatario público que al momento de realizar el protocolo cobre las contribuciones que deban ser pagadas, y en caso de no hacerlo así deberán pagar el importe del crédito fiscal en forma conjunta o solidaria con el sujeto que dio origen a dicho crédito.

Estos sujetos son los funcionarios públicos, notarios, magistrados, portadores, retenedores y recaudadores, se les impone esta responsabilidad con fines de garantizar un crédito fiscal, además tiene carácter disciplinario y represivo, esto porque si el responsable solidario no retuvo el importe del crédito fiscal a pagar a que estaba obligado, como sanción debe pagar en forma conjunta con el contribuyente, y no tiene derecho de repetición en contra de quién dio origen al crédito fiscal.

Esta figura se encuentra regulada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en el que a groso modo señala que son responsables solidarios los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar

contribuciones a cargo de los contribuyentes, las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación, los adquirentes de negociaciones, los representantes de personas no residentes en el país, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado, los legatarios y los donatarios a título particular, quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuanto tenía tal calidad, etc.

Es por esta razón que desde mi punto de vista considero que la diferencia que se hace entre sujeto responsable por deuda ajena, responsable por sustitución o por solidaridad es inoperante, esto en virtud de que estas tres figuras son similares, tal y como se desprende de la lista que se hace en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, ya que la primera fracción hace mención a los retenedores, que sirven de ejemplo al sujeto pasivo por sustitución, además de que nuestro código solo señala dos tipos de sujetos: el contribuyente y los responsables solidarios.

También es innecesaria la distinción de estos tres tipos de sujetos, porque al estar señalados en la ley y se encuentren obligados por la misma a pagar un crédito fiscal, fincándoles responsabilidad en caso de no hacer éste pago, no importa la denominación

que se les de porque la finalidad que tienen es la de que se cobre un crédito fiscal y dicho cobro sea más rápido y económico para el fisco.

1.6.3.- CARACTERÍSTICAS DEL SUJETO PASIVO

a) CAPACIDAD

En el Diccionario Jurídico Espasa se encuentra la siguiente definición: "La capacidad jurídica se presenta como aptitud para ser titular de relaciones jurídicas, o lo que es lo mismo sujeto activo de derechos y obligaciones"¹²

En el derecho civil la capacidad es considerada como "la aptitud para ser sujeto de derecho y hacerlos valer. Hay pues, dos especies de capacidad o más bien grados en la capacidad: la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio."¹³

El artículo 2º del Código Civil Federal señala que la capacidad jurídica es igual para el hombre y la mujer, y en su artículo 22 señala que la capacidad jurídica de la persona física se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte.

¹² Diccionario Jurídico Espasa. Fundación Tomás Moro. Editorial Espasa Calpe. Pág. 634.

¹³ Manuel Borja Soriano. Teoría General de las Obligaciones. Novena edición. Editorial Porrúa. México 1984. pág. 240.

Para el derecho privado es importante hacer la distinción entre capacidad de ejercicio y capacidad de goce, en virtud de que una persona que no tiene la capacidad de ejercicio no puede celebrar contratos o responder por los que haya celebrado, sin embargo en derecho fiscal esta distinción no es importante, ya que, si bien es cierto se adopta el término de capacidad, también lo es que se adecua a las necesidades propias de la materia, esto es así porque la finalidad principal de la materia tributaria es la obtención de los recursos necesarios para cubrir el gasto público, una vez que se genera un crédito fiscal, éste debe ser satisfecho sin que se haga mención a la capacidad del sujeto que se colocó en la hipótesis prevista en la ley.

En materia tributaria la capacidad tiene un sentido más amplio, por lo que se puede decir que todas las personas físicas o morales reconocidas como tal por la ley tienen capacidad para ser sujetos de derechos y obligaciones, y como ya se ha mencionado las disposiciones fiscales son de orden público e interés social, por tanto basta con que el sujeto pasivo se coloque dentro de la hipótesis prevista por la ley para que adquiera obligaciones fiscales y los derechos que tenga derivados del actuar del sujeto activo.

En el caso de menores de edad o personas incapaces necesitarán de un representante legal para poder iniciar un juicio, por lo que se puede concluir que en materia tributaria se toma la figura de la capacidad, pero se adapta a las propias exigencias de la materia.

b) DOMICILIO Y RESIDENCIA

DOMICILIO

Es importante saber cual es el domicilio de los sujetos pasivos, en razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo y para determinar por conducto de que autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal, de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

En derecho privado se establece a través del artículo 29 del Código Civil Federal que el domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar a donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.

Por su parte el artículo 30 del Código Civil Federal señala que el domicilio de las personas morales es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

No debe olvidarse que en materia tributaria hay los niveles de competencia son el Federal, Estatal, del Distrito Federal y Municipal, es por ésta razón que es importante saber cual es el domicilio del contribuyente, pero éste domicilio debe ser el **domicilio fiscal**, ya que éste es diferente del lugar en donde se tiene como finalidad vivir y estar

con la familia, el domicilio fiscal es el lugar donde el sujeto pasivo desarrolla la actividad que genera un crédito fiscal a favor del fisco.

Este domicilio, así como su cambio debe ser comunicado oportunamente y conforme a la ley a las autoridades fiscales para que en ese lugar se realicen las notificaciones, diligencias o requerimientos de carácter tributario, para practicar visitas de inspección fiscal.

Como se puede observar esta figura también se adapta al derecho tributario, ya que en los artículos 30 y 31 del Código Civil Federal hacen referencia al domicilio legal y señala en que supuestos se considera domicilio legal, el cual es para recibir notificaciones de carácter legal y puede ser diferente al domicilio en que se tiene la convivencia familiar; por otro lado el artículo 34 del citado ordenamiento legal señala que una persona puede designar un domicilio convencional para la realización de determinados trámites; en derecho tributario también se hace ésta distinción, pero con la salvedad de que puede haber domicilio convencional y domicilio fiscal. Esta situación se encuentra regulada en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo hace la separación de domicilio fiscal de personas físicas y morales, y señala la obligación de las autoridades para practicar diligencias en estos domicilios, pero también establece una excepción a la regla, esto es que cuando el sujeto pasivo señale un lugar distinto se tendrá como domicilio fiscal el señalado por el contribuyente y será en ese domicilio donde se practiquen las diligencias respectivas.

RESIDENCIA

El segundo párrafo del artículo 29 del Código Civil Federal hace referencia a éste concepto al señalar que se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses, concepto que también se trasladó al derecho tributario y quedó señalado en el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que se consideran residentes en territorio nacional a las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país, y las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado con anterioridad.

Con respecto de las personas morales establece que son residentes las que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva, y se presume, salvo prueba en contrario que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional

c) REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Es una institución para identificación de los contribuyentes; para el conocimiento de las modificaciones en las circunstancias más trascendentales y para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esta figura se regula en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en el cual se establece que las personas físicas o morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deben solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, domicilio y sobre su situación fiscal mediante los avisos que establece el reglamento del Código citado.

Desde mi punto de vista esta definición es ambigua y debería señalarse que, como lo establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, y para poder tener un mejor control de los contribuyentes éstos deben quedar registrados en el registro federal de contribuyentes, esto mediante el formato autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se aportarán los datos que se necesitan para identificarlo y poder tener acceso a sus movimientos fiscales.

1.6.4.- HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR

HECHO IMPONIBLE

En materia tributaria se establece una serie de presupuestos de hecho, cuya realización da nacimiento a un crédito fiscal y es llamado Hecho Imponible, es decir es la hipótesis prevista por el legislador como generadora de obligaciones fiscales.

Dino Jarach sostiene que: "El estudio de la relación jurídica tributaria se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material."¹⁴

De lo cual se deriva que toda ley debe redactarse conteniendo una hipótesis normativa, de tal manera que de su aplicación dependa el nacimiento de un crédito fiscal a que tendrá derecho de cobrar la autoridad fiscal. El hecho imponible es la fuente de la relación tributaria y debe tener como causa que se genere un crédito fiscal a favor del Estado, por lo que debe contener la descripción de un hecho concreto que debe realizar el sujeto pasivo para que pueda nacer un crédito fiscal.

¹⁴ Dino Jarach. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Tercera edición. Reimpresión, Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1996, pág. 68.

Es una hipótesis que se encuentra en la ley y en materia fiscal hay infinidad de hechos imponibles, ya que hay diversas leyes fiscales y dentro de ellas se encuentran infinidad de hechos imponibles.

HECHO GENERADOR

Es la realización del hecho imponible, es decir, es cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis prevista en la ley. Es común que en la doctrina se le de el mismo nombre al hecho imponible y al hecho generador, sin embargo, desde mi punto de vista son conceptos totalmente diferentes.

El hecho generador es la materialización del hecho imponible, en virtud de que puede haber diversos hechos imponibles, pero no tendrán efecto alguno si el contribuyente no realiza el supuesto que se encuentra previsto en la ley, y cuando se coloca dentro de este supuesto se habla de Hecho Generador, el cual a su vez da nacimiento a una obligación tributaria; esto es así porque mientras no se realice la hipótesis prevista en la ley no hay consecuencias jurídicas, es por ello que 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.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación habla sobre el Hecho Generador al señalar 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. Y se determinan conforme a las disposiciones vigentes al momento de su nacimiento.

Por lo que puede observarse que en nuestra legislación si se hace una diferencia entre el hecho imponible que se encuentra redactado en cada una de las leyes fiscales y el hecho generador que señala cuando se materializa la hipótesis prevista en la ley y que da lugar al nacimiento de una obligación fiscal, además de que también señala conforme a que disposiciones queda sujeta dicha obligación.

1.7.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Cuando nace la obligación fiscal ésta debe ser determinada en cantidad líquida para poder ser cobrada por la autoridad fiscal. "Consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco."¹⁵

La determinación se realiza una vez que la obligación tributaria ha nacido y debe concretizarse mediante la realización de balances, en los cuales se señala el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, el resultado de estos balances se presentan

¹⁵ Narciso Sánchez Gómez, Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 346.

mediante declaraciones en los formatos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En nuestra legislación la determinación le corresponde al contribuyente, pero en caso de que él no la realice será la autoridad quien determine la contribución a pagar; lo que el contribuyente debe hacer para determinar el monto de la contribución a pagar debe realizar balances, en los cuales anotará en las declaraciones fiscales el monto de lo que debe pagar, la información que entrega a la autoridad fiscal es en el formato señalado por la propia autoridad fiscal, de lo contrario la determinación no se considerará entregada y la autoridad tendrá derecho a determinar el monto de la contribución a pagar.

El Código Fiscal de la federación en su artículo 6° señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

De este precepto legal se deriva que es en primer lugar el contribuyente quien determinará el monto de una contribución, y en caso de no hacerlo será la autoridad

quien determine el monto, pero la autoridad necesita información de la cual se allega mediante declaraciones, avisos, documentos, facturas, registros contables, etc.

CLASES DE DETERMINACIÓN

En la doctrina se sostiene que hay varias clases de determinación y se basan en dos criterios, uno según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe.

DETERMINACIÓN SEGÚN EL SUJETO

1.- La determinación que realiza el contribuyente o sujeto pasivo principal, también denominada "**autodeterminación**", la cual en nuestra legislación es la que se utiliza.

2.- La determinación que realiza la autoridad fiscal con ayuda del sujeto pasivo principal, o ayuda de terceros, o puede realizarla sola. Esta determinación es usada en Europa, pero en nuestro país se da cuando el contribuyente no se autodetermina, o queda sujeto a una visita domiciliaria para comprobar que la determinación que hizo el contribuyente fue correcta o errónea.

3.- Determinación de la base gravable que se realiza cuando el contribuyente le da la información necesaria a la autoridad para que de común acuerdo se finque la esencia de la base gravable y se pueda formular la liquidación de la contribución.

DETERMINACIÓN SEGÚN LA BASE CONFORME A LA CUAL SE REALICE

1.- Determinación con base cierta en la cual se ejecuta: puede ser por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con conocimiento y comprobación del hecho generador, se le conoce también como determinación directa.

2.- Determinación con base presunta o base estimativa: se realiza cuando la administración tributaria o el sujeto pasivo, la base gravable se determina con ayuda de presunciones establecidas en la ley.

3.- Determinación con base estimada o estimativa: resulta cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida en ley, mediante los hechos que pueda comprobar, información dada por terceros, los libros de contabilidad, para que llegue a estimar la base sobre la cual se determinará la contribución a pagar.

Una vez determinada la obligación tributaria debe pagarse, y el pago se debe realizar en moneda nacional, tal y como lo establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO SEGUNDO

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA CONTRIBUCIÓN

2.1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Es una garantía esencial porque se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley; este principio consiste en que no puede haber tributo sin una ley que, previamente lo establezca, surge de la necesidad de que los gobernados sean quienes determinen como y en que medida se debe contribuir al gasto público, lo cual hacen a través de sus representantes que en nuestro país es a través del Congreso de la Unión, esto es así porque los tributos representan la disminución de la riqueza del particular al tener que entregar al Estado una parte de su patrimonio, es decir, un porcentaje de la riqueza que obtiene.

Por este motivo es necesario que “Los impuestos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”¹⁶ Esto significa que todo tributo sea sancionado por una ley y trata de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad.

¹⁶ Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos. Trigésima Tercera edición. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 211.

Además como señala Sergio Francisco de la Garza: "La ley que establece el tributo debe definir cuales son los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones."¹⁷

En la doctrina este principio ha sido considerado como el "principio común" del derecho constitucional tributario, y que puede estar plasmado expresa o implícita en las constituciones, sin embargo colocados en la realidad de nuestro país es necesario que el principio quede establecido de manera expresa en la ley, ya que en materia procesal rige el principio de que los particulares pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíba; por el contrario a la autoridad solo le está permitido hacer lo que la ley le permite.

No obstante la existencia de esta regla la autoridad tiende a excederse en sus facultades, generando con ello que los gobernados tengan desconfianza de las mismas, y siendo la materia fiscal la más aplicada a los gobernados, también es la más combatida por los gobernados, en razón de que significa una disminución en su patrimonio, es por ello que la ley aplicada debe ser clara y sencilla, así como determinar claramente las facultades que tiene la autoridad.

¹⁷ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Décimo novena edición. Cuarta reimpresión. Editorial Porrúa. México 2001. págs. 265 y 266.

Al respecto Héctor B. Villegas señala: "Las delegaciones al Poder Ejecutivo deben existir, pero estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar <directivas generales> de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum):"¹⁸

En nuestro derecho este principio se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV que a la letra establece:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- ...

II...

III...

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

De éste artículo se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, sin embargo aunque no se establezca, también los extranjeros están obligados a pagar contribuciones cuando realicen la hipótesis prevista en la ley, y esta

¹⁸ Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo único. Séptima edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1999, pág. 192.

situación se regulariza en el Código Fiscal de la Federación, así como en las demás leyes fiscales, por lo que los mexicanos no son los únicos que deben pagar contribuciones.

También establece tres requisitos esenciales de las contribuciones que son: pagar en la manera proporcional y equitativa, además de que lo recaudado por las contribuciones debe destinarse al gasto público, es por ello que cuando a un contribuyente le exigen un pago que no es proporcional a su fuente de ingresos se genera el descontento y la desconfianza de las contribuciones que se tienen que pagar, además, si una vez que se realiza el pago de las contribuciones éstas no se destinan al gasto público crea en los contribuyentes un descontento y el ánimo de evadir el pago del impuesto.

Al respecto de este principio es necesario conocer la postura que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, por lo que se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial, que a mi juicio es la más representativa de lo que debe contener el principio de legalidad y es la siguiente:

Séptima Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 168
Página: 169

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los

impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarse.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Con la trascripción de esta tesis jurisprudencial en la cual se señaló con negrilla los rubros y se subrayó lo que a mi juicio es lo más importante y que demuestra la aplicación del principio de legalidad que nuestra Corte de Justicia ha realizado y se ha esforzado porque se cumpla con el principio de legalidad, no solo en materia de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

impuestos, sino también en todas las ramas del derecho, de igual forma, en otras tesis jurisprudenciales que se encuentran publicadas en el IUS 2002, se desprende que hay una preocupación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que se respeten los elementos esenciales que debe tener una contribución en apego al principio de legalidad y son los siguientes:

1.- Que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución.

2.- Fijar las contribuciones con precisión, ya que es necesario que se impida el comportamiento arbitrario o capricho por parte de las autoridades que participan en la recaudación, y por otro lado le dé certidumbre al gobernado sobre que hecho o circunstancia se encuentra gravado.

3.- Saber con precisión como se calculará la base del tributo, la tasa o tarifa a aplicarse y,

4.- Donde, como y cuando se realizará el pago y todo aquello que deba conocer respecto de las cargas fiscales.

Además también sostiene que el principio de legalidad debe examinarse previamente a cualquier otra circunstancia o violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos porque constituye una exigencia de primer orden.

Hay una sola excepción a este principio, sin embargo el mismo se encuentra establecido en nuestra Carta Magna y es la que se encuentra contenida en el artículo 131

Constitucional el cual señala que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país.

De lo cual se puede observar que es una excepción que solo se aplica en materia de comercio exterior y que observa a los cambios económicos y políticos del país, así como de los movimientos que se den en la economía de los demás países, sin embargo si el Ejecutivo desea hacer uso de ésta facultad, deberá someter a consideración del Congreso el uso que hubiera dado a esta facultad.

Esta es una reforma que se introdujo en 1950 por razones políticas y económicas que hicieron indispensable la misma para poder defender la economía nacional de los cambios de precios en el comercio exterior.

2.2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Como ya ha quedado precisado, estos principios se encuentran establecidos en el artículo 131, fracción IV de nuestra Carta Magna, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la proporcionalidad y la equidad constituyen una

garantía individual, aún cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución, de la misma manera Jesús Quintana Valtierre señala que "La tutela de las garantías en materia tributaria y de la observancia de la propia constitución, por lo que hace al exceso de las facultades del Poder Legislativo, se encuentra reconocida y es ejercida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los Juicios de Amparo que lleguen a su conocimiento."¹⁹

Estos principios han generado polémica en razón de que se discute si estos dos conceptos son iguales o diferentes por lo siguiente:

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este principio se refiere al carácter económico de la carga impositiva, tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte **JUSTA** y **ADECUADA** a sus ingresos, utilidades o rendimientos, es decir, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la **CAPACIDAD ECONOMICA** de cada sujeto pasivo.

¹⁹ Jesús Quintana Valtierre, y otro. Derecho Tributario Mexicano. Cuarta edición. Editorial Trillas. México 1999. pág.

La capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria garantizando su justicia y razonabilidad, es decir proporcionalidad es contribuir al gasto público en razón de los ingresos que se hayan obtenido, así como la fuente de esos ingresos, y en razón de la suma de estos factores es que se determina con cuanta cantidad líquida debe contribuir al gasto público, se atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes en razón de la naturaleza real de la contribución.

Al respecto se transcribe la siguiente jurisprudencia:

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989

Tesis: P./J. 4/1990

Página: 143

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoza Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento a la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A.. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo; Adato Green y Chapital Gutiérrez votaron en contra y porque se sobreseyera en el juicio. Rodríguez Roldán y Schmill Ordóñez manifestaron que su voto lo emitían en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Díaz Romero expresó que su voto lo emitía acatando un acuerdo previo del Tribunal Pleno y Rocha Díaz y Schmill Ordóñez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones del proyecto. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1463/88. Química Fluor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausente: Fernández Doblado. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

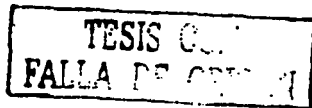
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Texto de la tesis de jurisprudencia 4/1990 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de jueves dieciocho de enero de 1990. Unanimidad de veinte votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausente: Magaña Cárdenas. México, D. F., a 24 de enero de 1990.

EQUIDAD

Este principio radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación. La equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, es decir un trato igual a los iguales, y un trato desigual a los desiguales.

Es por ello que al hablar de igualdad ante la ley lo que se quiere señalar es que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se les concede a otros en igualdad de circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrientes según las diferencias constitutivas de los mismos.²⁰



²⁰ Rodolfo R. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. Ediciones De Palma. Primera edición. Buenos Aires 1993. pág. 285.

Al respecto transcribo la siguiente jurisprudencia, en la cual se fija la naturaleza y objeto del principio de equidad, y el mismo sea respetado y se señala que es requisito indispensable para que un impuesto sea legal, y al igual que en el anterior punto se escribe con negrillas el título y se subraya lo más importante de la jurisprudencia

Novena Epoca
 Instancia: Pleno
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo: XI, Marzo de 2000
 Tesis: P./J. 24/2000
 Página: 35

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.



Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Es por esta razón que una contribución resulta contrario a los requisitos de proporcionalidad y equidad cuando a juicio del Poder Judicial parezca excesivo o ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales porque con relación a la misma fuente de ingresos que grava y a igual capacidad económica de los afectados establezca cuotas distintas a cargo de los contribuyentes, por lo que es imprescindible que en todo gravamen exista congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes.

Además al establecer una contribución y respetar estos principios se cuida también la fuente de ingresos del contribuyente, por lo que si se castiga con altas contribuciones a la fuente de ingresos del contribuyente, como resultado puede provocar la eliminación de esa fuente de ingresos y por tanto la pérdida de un contribuyente, por lo que también se concluye que estos dos principios no son iguales. si no que cada uno tiene sus características y limitan de manera diferente a las autoridades, y son estas

TESIS CC.
FALLA DE ORIGEN

diferencias las que hacen que estos dos principios se complementen entre sí, dando una mayor garantía al contribuyente.

Por estas razones se puede concluir que el principio de proporcionalidad y el de equidad son diferentes, pero se complementa uno con otro y en este mismo sentido se ha mantenido el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que se transcribe la siguiente jurisprudencia que a la letra dice:

Octava Epoca
Instancia: Tercera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VII, Febrero de 1991
Tesis: 3a./J. 4/91
Página: 60

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

2.3.- PRINCIPIO DE DESTINO PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO

Como ya se dijo en los dos puntos anteriores este principio también se encuentra regulado por el artículo 131, fracción IV Constitucional, y es la última característica de las contribuciones que se encuentran dentro de éste artículo, y que junto con el Principio de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad forman una garantía a favor de los contribuyentes, y son principios rectores de la cantidad líquida a la que se obliga a los gobernados a contribuir y cuya finalidad es evitar los excesos en que puedan incurrir las autoridades fiscales, así como generar certidumbre al gobernado.

El gasto público tiene un sentido social y un alcance e interés colectivo, el importe que el Estado obtenga de las contribuciones establecidas debe ser destinado a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, debe tener un destino de realización de una función pública, a través de las dependencias facultadas para ejercer el gasto público y para las cuales fue determinada y recaudada la contribución.

**TESIS CO:
FALLA DE ORDEN**

El gasto público debe estar contemplado en el presupuesto de egresos, tanto a nivel Federal, Estatal o Municipal, así como del Distrito Federal, éste presupuesto no debe contener partidas que se destinen a gastos particulares, razón por la cual debe tener una base constitucional.

Dentro de nuestro derecho el primer fundamento lo encontramos en el artículo 65 de nuestra Carta Magna, el cual señala: "El Congreso se reunirá a partir del 1º de septiembre de cada año para celebrar un primer periodo de sesiones ordinarias y a partir del 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo periodo de sesiones ordinarias...", en concordancia con esta norma tenemos que la fracción VII del artículo 73 señala que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, por su parte el artículo 26 señala que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto, o determinado por ley posterior.

En la doctrina se ha sostenido el criterio de que el gasto público tiene dos aspectos; material y formal, siendo el primero de ellos el que se refiere al destino que debe dársele a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado, específicas o generales, el segundo de ellos se refiere a que debe estar contemplado en el presupuesto de egresos, ya sea a nivel Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal, y se contempla dentro de los diversos ramos del mismo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para Narciso Sánchez Gómez el gasto público es la finalidad de las contribuciones sobre todo en nuestro país que se encuentra urgido de ingresos públicos para atender diversas necesidades de administración pública, pero que también pueden tener finalidades extrafiscales, como puede ser restringir la importación o exportación de bienes y servicios, disminuir el consumo de bebidas alcohólicas o cigarrillos, etc."²¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis jurisprudencial cuyo rubro es: IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS. Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988. Página 20.- Señala que el presupuesto de egresos tiene vigencia anual, y es así, en razón de que se debe vigilar que los recursos se apliquen a los fines autorizados por la representación popular al aprobar el presupuesto de egresos, lo cual realiza en el año siguiente cuando revisa la cuenta pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el Ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas. Sin embargo la propia Constitución acepta que ese presupuesto de egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

²¹ Narciso Sánchez Gómez. Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 153.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Como complemento a este criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación transcribo la siguiente tesis jurisprudencial:

Novena Epoca
 Instancia: Segunda Sala
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo: XIV, Agosto de 2001
 Tesis: 2a. CXXXII/2001
 Página: 237



INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO. Si bien es cierto que el legislador ordinario puede definir en cada época cuáles son las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas que existan en cada momento, atendiendo a la evolución de la administración pública y a las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de los servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad, también lo es que ello no obsta para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar la constitucionalidad de una prestación patrimonial de carácter público, con independencia de que formalmente se le considere como contribución o ingreso no tributario, desentrañe su verdadera naturaleza y, conforme a ésta, verifique si el contexto normativo que rige su establecimiento, liquidación y cobro se sujeta a las prerrogativas y obligaciones que se prevén en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para los gobernados como para las autoridades constituidas, dependiendo de su naturaleza tributaria o no tributaria.

Amparo en revisión 1162/96. Xocongo Mercantil, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 49/2001. Gerardo Kawas Seide. 29 de junio de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Gonzalo Arredondo Jiménez.

De la transcripción de esta tesis jurisprudencial se puede observar que las contribuciones sirven para cubrir el gasto público, pero debe atenderse y ser congruentes

con las circunstancias económicas que existan en un momento y lugar determinado, esto con la finalidad de crear confianza por parte de los contribuyentes en las autoridades que se encargan de la recaudación de las contribuciones, y que, cuando el contribuyente verifique que, efectivamente, el pago de sus impuestos se destina a satisfacer algún servicio público, realice el pago pronto y no trate de evadir las leyes fiscales.

2.4.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

En materia fiscal el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del Hecho Imponible, en relación con su vigencia, de tal modo que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma fiscal vigente en el momento que se realice la hipótesis prevista en la ley (hecho generador).

Este principio se encuentra en el primer párrafo del artículo 14 Constitucional y señala que:

Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

De lo cual se desprende que es el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. Es el principio según el cual "las normas jurídicas fiscales no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron

antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, de tal manera que su observancia debe cumplirse a partir del día siguiente de que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación ó en la Gaceta del Gobierno del Estado respectivo, obrando hacia el presente y futuro de que surta efectos jurídicos, pero no para el pasado.²²

Esta disposición prohíbe que una ley tenga efectos sobre el pasado para modificar o extinguir situaciones jurídicas creadas por una ley anterior y que afecta derechos adquiridos que están dentro del patrimonio del particular, a quien no se le puede privar de esos derechos con base en una nueva ley a la que se le pretenda dar un efecto retroactivo.

"La prohibición de la retroactividad de la ley fiscal, está dirigida al Poder Legislativo para que no expida leyes retroactivas y al Poder Ejecutivo para que no las aplique o ejecute ni expida reglamentos con esa característica"²³, éste principio tiende a satisfacer uno de los fines primordiales del derecho el cual es la seguridad jurídica, la ley está orientada a eliminar la arbitrariedad de las relaciones sociales, es una garantía individual de las más estrictas, el particular puede recurrir al juicio de amparo para que no se aplique una ley de manera retroactiva para quitarle un derecho que una disposición anterior le había otorgado.

²² Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 159.

²³ Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Parte General. Quinta edición. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980. pág. 307.

Sergio Francisco de la Garza hace referencia al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual establece que "las leyes retroactivas, o las dicta el legislador común o las expide el constituyente, al establecer los preceptos del Código Político. En el primer caso, no se les podrá dar efecto retroactivo, en perjuicio de alguien, porque lo prohíbe la Constitución; en el segundo, deberán aplicarse retroactivamente, a pesar del artículo 14 constitucional, y sin que ello importe violación de garantía alguna individual. En la aplicación de los preceptos constitucionales, hay que procurar armonizarlos y si resultan unos en oposición con otros, hay que considerar los especiales como excepción de aquellos que establecen en principios o reglas generales."²⁴

Para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos por leyes anteriores. En la doctrina se consideraba que el principio de irretroactividad contenía el problema de la aplicación de las leyes en el tiempo, por lo que se hizo una distinción entre derechos adquiridos y expectativa de derecho. Hoy día el problema de la aplicación de una ley es inmediata, es decir, se aplica en el presente, pero no puede ser aplicada al pasado, sin embargo se sostiene que si la ley fiscal es de interés público puede retrotraerse, y el Poder Legislativo está facultado para cambiar las bases sobre las cuales se grava una actividad determinada, esto es así en razón de que el contribuyente no puede pretender pagar siempre la misma contribución

²⁴ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Décimo novena edición. Cuarta reimpresión. Editorial Porrúa, México 2001. págs. 301 y 302.

sobre una cantidad fija, o se le cobre la diferencia que resulte en cantidad líquida de una contribución ya cubierta.

Un ordenamiento o su aplicación tienen carácter o efectos retroactivos cuando afectan situaciones o derechos que han surgido con apoyo en disposiciones legales anteriores, al respecto la jurisprudencia ha establecido dos excepciones y son:

- Cuando se trata de disposiciones de carácter constitucional ilimitada
- Cuando es de naturaleza procesal y no menoscaban derechos adquiridos o etapas del procedimiento que se han consumado por preclusión.

Para conocer más sobre el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia transcribo la siguiente jurisprudencia:

Novena Epoca
 Instancia: Pleno
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo: VI, Noviembre de 1997
 Tesis: P./J. 87/97
 Página: 7

IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstos; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos,

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Amparo en revisión 2013/88. Rolando Bosquez Jasso. 16 de agosto de 1989. Mayoría de diecinueve votos. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez. Secretario: Juan Manuel Martínez Martínez.

Amparo en revisión 278/95. Amada Alvarado González y otros. 29 de agosto de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo en revisión 337/95. María del Socorro Ceseñas Chapa y otros. 27 de febrero de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 211/96. Microelectrónica, S.A. 27 de febrero de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1219/96. Rosa María Gutiérrez Pando. 14 de agosto de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

TESIS
FALLA DE ORIGEN

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 87/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

El principio de irretroactividad de la ley además de estar contenido en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución, también se encuentra establecido en el artículo 7º del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

"Artículo 7º.- Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

Las características que debe contener éste principio son: a) la ley impositiva solo es aplicable a situaciones que la misma ley señala como hecho generador de un crédito fiscal, que se realice con posterioridad a su vigencia, si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será retroactiva, b) la ley fiscal puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos, c) las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc, solo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores, d) aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar

que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante, c) las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas, g) en derecho fiscal no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, solo puede hablarse de hechos realizados.

2.5.- PRINCIPIOS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2003.

Se incluyen en este capítulo los principios que se encuentran señalados en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, en razón de que después de la aplicación de la Constitución a la materia fiscal la Ley de Ingresos de la Federación es la segunda en jerarquía al aplicarse, es por ello que se incluyen los citados principios en este capítulo.

Estos principios se encuentran señalados en el artículo 34 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003 y a la letra señala:

Artículo 34.- En el ejercicio fiscal de 2003, toda iniciativa en materia fiscal deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas.

Así mismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos se deberá incluir claramente el artículo de la disposición de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- 1.- Que se otorgue certidumbre a los contribuyentes;*
- 2.- Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;*
- 3.- Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y*
- 4.- Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.*

Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la iniciativa, las cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.

Como se desprende del primer párrafo del citado artículo obliga a que en el ejercicio fiscal de 2003, toda iniciativa de ley en materia fiscal, en su exposición de motivos debe indicar el impacto de recaudación que tendrán las modificaciones propuestas, exigencia que a mi parecer es justa, en razón de que, como ha demostrado nuestra historia, nuestros gobernantes han creado infinidad de impuestos, incrementado

las cuotas y tarifas de los impuestos existentes y cambian la forma en que debe pagarse determinada contribución, lo cual ha generado en los contribuyentes desconfianza en la necesidad de pagar determinada contribución.

Este artículo también establece como requisito, que en la exposición de motivos se incluya el artículo que directamente ha de reformarse, lo cual considero es de mucha ayuda para otorgar claridad al pago de una contribución o sus accesorios, ya que como es sabido, nuestro sistema legal tiene la característica de que un artículo de una disposición legal generalmente tiene relación con otros artículos de la misma u otra disposición legal, por lo que, al conocer cual es el artículo que se reformará obligará a los legisladores ha aplicar la reforma en los artículos que se relacionen con el mismo, sin importar que sean de diversa materia.

El señalamiento del artículo a reformar, asegura que los artículos relacionados con el se modifiquen y el enlace entre los mismos sea congruente, además de que se disminuiría de forma significativa que hubiera artículos contradictorios entre sí, y más bien, serían artículos que se complementarían entre sí.

Los principios que esta ley señala son los siguientes:

- A) Certidumbre jurídica
- B) Comodidad
- C) Economía

D) Elasticidad de la imposición

A) CERTIDUMBRE JURÍDICA

La misma se configura desde el momento en que se exige que se justifique la creación de una contribución y su impacto en la economía del país, evitar en la medida de lo posible que haya hechos imponderables con hipótesis surrealistas y que se obligue a los contribuyentes a pagar los créditos fiscales que este tipo de hechos genere, es decir, que la imposición de una contribución realmente sea necesaria y su recaudación se destine al gasto público y no solo sea un instrumento para que nuestros gobernantes financien sus gastos personales.

B) COMODIDAD

Se actualiza cuando se obliga a que, en la iniciativa de ley se prevea que el pago de una contribución se realice de forma sencilla y sea asequible para los contribuyentes, será sencillo en la medida que, las autoridades fiscales no exijan un sin número de papeles o trámites al contribuyente, sino que sea sin el menor número de documentos, y que en las oficinas en que ha de realizarse el pago haya gente que aclare las dudas al contribuyente, y además sean rápidas al realizar el trámite.

El pago de una contribución será asequible cuando el monto a pagar por el contribuyente, sea de acuerdo a sus ingresos, es decir, que solo sea una pequeña parte de

su esfuerzo, de tal forma que no le sea gravoso para su sustento el monto a pagar por concepto de contribuciones.

C) ECONOMIA

Se da cuando se determina que el monto que genere una contribución debe ser mayor al gasto que se realice para su recaudación, es decir, la autoridad fiscal no debe gastar mas recursos económicos, que la cantidad líquida que se obtendrá al cobrar un determinado crédito fiscal, ya que, los recursos que se obtengan deben servir para que el Estado realice su función pública, esto es que, devuelva el monto de lo recaudado al contribuyente en forma de servicios públicos.

D) ELASTICIDAD DE LA IMPOSICIÓN

Es decir, que la fijación de las contribuciones debe responder a las necesidades financieras del país, y de esta manera se impida, que con la creación o modificación de una contribución el sistema financiero se colapse y provoque trastornos a la economía de un país y por consiguiente, que no dañe la economía de sus contribuyentes, evitando con ello, la pérdida de fuentes de ingresos.

CAPITULO TERCERO
PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

3.1.- PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

Adam Smith nació el 5 de junio de 1723 en Glasgow Escocia, se traslada a Kirkcaldy en 1735, allí vive cinco años y realiza estudios universitarios con maestros de gran valor que influirían en su formación, que se reflejan en su formación enciclopedista. En 1740 goza de una beca en el Colegio Balliot de Oxford, vuelve a Escocia en 1746, su primer libro es La Teoría de los Sentimientos Morales en 1759, en él describe los principios de la naturaleza humana y ya menciona "la mano invisible" en 1776 se publica "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", llamada con posterioridad "La Riqueza de las Naciones", obra catalogada como el sumario de una nueva conciencia europea, Adam Smith se convierte en "el oráculo de los nuevos principios del liberalismo económico y de la abstención estatal frente a un proceso considerado natural y sujeto a leyes."²⁵

En el libro V de la Riqueza de las Naciones, Capítulo II, parte II, Adam Smith se refiere a "De los tributos" y estableció cuatro principios fundamentales de los cuales se han visto perfeccionados por los trabajos de otros destacados tratadistas.

²⁵ <http://www.offixfiscal.com.mx/articfeb.htm>. Pág. 1.

El mérito de Adam Smith es haber influido en el pensamiento de los estudiosos de derecho fiscal y los principios que estableció generalmente son observados y respetados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley en materia fiscal, tal es el caso de nuestro país, que en su artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna respeta estos principios.

PRINCIPIO DE JUSTICIA

“Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta).”²⁶

Este principio se desarrolla mediante dos reglas que son la generalidad y la uniformidad.

²⁶ Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. Décimo segunda edición. México 1997. pág. 203.

GENERALIDAD

Es en dos sentidos: el positivo que establece la obligación de todos a pagar un impuesto y el negativo que establece que nadie debe estar exento de pagarlos; es decir, un impuesto es general cuando comprende a toda las personas cuya situación coincida con la hipótesis prevista en la ley (hecho imponible), sin embargo la generalidad tiene un límite y éste es la "*la capacidad contributiva*", esto es, un contribuyente tiene capacidad contributiva cuando percibe ingresos que se encuentran por encima del mínimo de subsistencia.

Como toda regla el principio de generalidad tiene una excepción y ésta es, que se exime del pago de contribuciones a ciertos casos especiales, los cuales son:

- a) exención del pago de un impuesto para las personas que tienen un ingreso mínimo para cubrir sus necesidades, es decir, la renta que se obtiene pero es indispensable para que un hombre pueda subsistir.
- b) Exenciones que se conceden a determinadas categorías de personas que no se encuentran dentro de los mínimos de subsistencia, pero que se considera que, para su desarrollo es necesario conceder una exención, tal es el caso de las industrias nuevas y necesarias para la economía de un país, el desarrollo de actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras, etc., esto en razón de que sirven de apoyo a la economía de ciertos sectores.

- c) Exenciones que se otorgan a los concesionarios de ciertos servicios como una compensación por su prestación.

En la doctrina encontramos dos puntos de vista respecto a las exenciones del pago del impuesto algunos sostienen que se viola el principio de generalidad cuando se exenta a determinadas personas del pago de un impuesto por el ingreso que obtienen, argumentan que no es posible determinar con exactitud cual es la cantidad exacta para la subsistencia de una persona y que si todos gozan de los beneficios de la administración de un gobierno, también deben contribuir en menor o mayor medida.

Otros autores por el contrario, sostienen que los mínimos para la subsistencia deben estar exentos del pago de contribuciones, argumentan que exigirles el pago de una contribución puede empobrecerlos más, generándoles un problema mayor que los obligue a pedir ayuda al gobierno, y con ello se convierten en una carga extra para el Estado.

De lo analizado con anterioridad se observa que se respeta lo señalado por Adam Smith en el sentido de que "existen tres fondos: la renta, la ganancia y los salarios y que todo "tributo" debe pagarse por alguno de éstos tres "fondos" o de todos a la vez."²⁷

Lo cual quiere decir que los impuestos deben gravar un ingreso, una utilidad o un rendimiento, ya que es lógico que un contribuyente para estar en condiciones de pagar

²⁷ <http://www.ofixfiscal.com.mx/articfeb.htm>. Pág. 1

un impuesto primero debe obtener un ingreso para estar en condiciones de contribuir al gasto público.

Es por ello que un tributo es justo o tiende a ser justo cuando grava el ingreso obtenido y no la fuente de dicho ingreso, ya que si se grava la fuente debilita la capacidad económica del contribuyente, por lo que obtiene menores ingresos, lo que a la larga haría que se empobreciera el contribuyente y se extinguiría esa fuente de riqueza que será perjudicial para el funcionamiento de un gobierno.

UNIFORMIDAD

Este principio ordena que todos sean iguales frente al impuesto cuando tengan la misma capacidad contributiva, "todos los que tengan la misma riqueza, el mismo porcentaje de ingresos o de bienes, en igualdad de condiciones deben pagar el mismo monto del tributo."²⁸

Lo cual constituye una norma de igualdad contributiva, es decir, que se les da un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales.

La uniformidad es en razón de la proporcionalidad, es decir, los contribuyentes están obligados a contribuir al gasto público en proporción cercana a su capacidad

²⁸ Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Editorial Porrúa. México 1999. pág. 180.

económica, pero el tributo a pagar debe incidir cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza que tiene un contribuyente.

Este principio implica que cada ciudadano debe contribuir al gasto público en proporción cercana a su capacidad económica, así como también que las contribuciones incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles. El impacto económico no debe ser solo en función de su capacidad contributiva, sino el impacto patrimonial debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento.

La proporcionalidad se traduce en la observancia de los siguientes postulados:

- a) Gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
- b) El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas funciones.

Establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, gravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos el terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él.”²⁹

Derivado de lo anterior se desprende que el legislador debe precisar con claridad los elementos del impuesto como son el sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, hecho imponible, hecho generador, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables en caso de incumplimiento, esto con la finalidad de evitar que la autoridad fiscal encargada del cobro de un impuesto no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente.

Toda la legislación fiscal debe establecer claramente todos los elementos de la contribución para que actúe como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de

²⁹ Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Décimo segunda edición. Editorial Themis. México 1997. pág. 208.

poder y de esa forma evitar que las autoridades encargadas de la recaudación actúen de forma arbitraria y fijen a su conveniencia las cuotas, tarifas, época de pago, base gravable, etc., en cambio, cuando estos elementos quedan precisados en una ley se disminuye que la autoridad recaudadora abuse a libre arbitrio de los contribuyentes.

Este principio confiere al contribuyente un medio de defensa frente a los excesos de las autoridades fiscales, ya que le permite conocer correctamente y de antemano hasta donde llegan sus obligaciones tributarias y cual es el límite de la potestad tributaria.

Al referirse Adam Smith que todo impuesto ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona quiere decir que no deben usarse términos técnicos que no se alcancen a comprender o creen confusión al contribuyente, sin embargo en nuestro país este principio no es respetado, ya que las leyes fiscales están redactadas en términos complejos, técnicos, sofisticados y de oscura redacción, sin embargo el inciso a, de la fracción I, del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación trata de establecer en su parte conducente que se cumpla con este principio y señala:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes..."

Si las disposiciones fiscales se encuentran dirigidos a casi toda la población de un país, lo más lógico es que para animar a los individuos a pagar impuesto las leyes deben ser claras, y no es óbice el principio de que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe abusar de los términos técnicos, ya que la complejidad terminológica de las leyes fiscales lo único que generan es la evasión del impuesto.

Además es necesario que las autoridades fiscales den a conocer reglas, circulares, etc, que modifiquen una disposición legal, o algún procedimiento, esto en razón de que el contribuyente debe conocer los medios para poder cumplir con sus obligaciones fiscales, y no utilizar como excusa esta circunstancia para evadir un impuesto, y al respecto el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación establece varias reglas que respetan el principio de certidumbre y son:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

- I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

II.- Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes...

III.- (Derogada)

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

Sin embargo en nuestro país este principio no es respetado, no obstante lo señalado en el mencionado artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, por el contrario tiene a favorecer la incertidumbre del contribuyente frente a las autoridades, y por consiguiente favorecen la corrupción por parte de los empleados públicos, tal es el caso de lo que establece los artículos 39, fracción II y segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación y artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- ...

II.- Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III.- ...

TESIS C.
FALLA DE ORIGEN

Esta delegación que otorga el Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo en lo referente a la administración, control, forma de pago y procedimiento ayuda a crear incertidumbre, ya que las autoridades fiscales podrán crear nuevas obligaciones en contra del contribuyente, situación que es contraria a la Constitución, ya que en la fracción VII del artículo 73 Constitucional se señala que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y no menciona que pueda delegar esta facultad al Poder Ejecutivo.

Artículo 20.- En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda...

Crea incertidumbre porque el Poder Legislativo no delega la facultad al Poder Ejecutivo, sino en un organismo descentralizado para elaborar el elemento sobre el cual se calculará la base del impuesto, elemento que queda al arbitrio y capricho del mencionado organismo.

PRINCIPIO DE COMODIDAD

“Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.”³⁰

Dicho principio atiende a plazos y fechas que deben quedar establecidos en las disposiciones fiscales, sin embargo, debe atenderse a que el pago de las contribuciones se fijen de tal manera que a los contribuyentes se les haga fácil y menos gravoso cumplir con sus obligaciones fiscales.

Es por ello que se deben elegir las fechas o periodos que en atención a la materia del impuesto sea más propicia y ventajosa para el contribuyente y realice el pago, este principio también atiende al lugar en que deberá realizarse el pago y al procedimiento que debe seguirse para llevar a cabo el pago, ya que no debe representar fuertes gastos de viaje para realizar el pago, en general deben evitarse erogaciones innecesarias, pérdida de tiempo y esfuerzo, y por otro lado que las gestiones sean sencillas y breves.

Al igual que el principio anterior éste tampoco es respetado, y aunque hay mucha propaganda sobre facilitar los trámites, esto solo se ha quedado en varias ocasiones como promesas de campañas políticas, ya que para dar de alta un negocio o pagar una contribución se obliga al contribuyente a comprar formularios específicos que debe

³⁰ Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos. Trigésima tercera edición. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 147.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

llenar de manera correcta, lo que provoca que muchas veces se auxilie de un profesionalista para el llenado de dichos formularios, lo que hace engoroso el trámite, además de que significa una erogación mayor el tener que pagar a un profesionalista para hacer una declaración de impuestos.

De lo anterior se desprende que el principio de comodidad no solo se reduce al señalamiento de fechas o plazos, sino que debe comprender integralmente todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago.

Otro problema es la forma de pago, esto en razón de que se obliga al contribuyente a realizar el pago mediante formatos establecidos, además de hacer engorrosas filas en las oficinas en las que se ha de realizar el pago, motivo por el cual al permitirle al particular realizar sus pagos en las instituciones bancarias ha agilizado los trámites para el pago de un impuesto, por lo que medidas de ésta naturaleza son recomendables y acordes al principio de comodidad, otro avance que se ha observado es la reciente disposición de que se permita el pago mediante internet, con lo que se observa que el derecho no está pelecado con la tecnología, sino por el contrario es una herramienta que puede ser de mucha ayuda.

PRINCIPIO DE ECONOMIA

“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello que entra en el

tesoro público del Estado,³¹ es decir, si un impuesto tiene una finalidad económica, su recaudación debe ser productivo, de gran rendimiento, esto es, que la diferencia de lo que se recaude y de lo que realmente entre a las arcas del Estado tiene que ser lo menor posible.

Que la recaudación de un impuesto conlleve un gasto superior a lo recaudado es contrario al espíritu de la ley fiscal, porque la finalidad de pagar una contribución es que la misma se transforme en obras y servicios para los gobernados, es por esta razón que no es sano que la recaudación de una contribución sea superior al monto que se va a pagar por la misma.

Las disposiciones legales deben estar encaminadas para que los ingresos que se obtengan de lo recaudado se destine al gasto público, ya que una mala administración del cobro del impuesto puede hacer que se gaste más en la recaudación y se obtenga un ingreso menor a lo gastado por la recaudación lo que deriva en que no se destine el cobro de una contribución al gasto público, lo que genera la reacción del gobernado a evadir el pago de una contribución.

Las disposiciones legales deben estar encaminadas para que los ingresos que se obtengan de lo recaudado se destine al gasto público, ya que una mala administración del cobro del impuesto puede hacer que se gaste más en el procedimiento de recaudación

³¹ Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Décima segunda edición. Editorial Themis. México 1997. pág. 216.

y se obtenga un ingreso menor a lo gastado por la recaudación lo que deriva en que no se destine el cobro de una contribución al gasto público, lo que genera la reacción del gobernado a evadir el pago de un impuesto.

A juicio de Adam Smith son cuatro las causas que hacen que las contribuciones se tornen antieconómicas y ellas son:

1.- El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo, es decir, que, al emplear un gran número de servidores públicos para recaudar un impuesto, al final la mayor parte de lo recaudado se gastará para pagar los emolumentos de dichos funcionarios, lo cual es contrario al principio de economía.

2.- Que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Por lo que es aconsejable tener varias fuentes de ingresos gravadas con tasas razonables, que una sola fuente de ingresos gravada con una tasa exagerada que a la larga obligue a que desaparezca dicha fuente, esto es así, porque cualquier actividad industrial, comercial o profesional representa un costo de operación que es necesario mantener dentro de determinados límites, o de lo contrario la actividad deja de ser redituable, por lo que cuando la contribución a pagar absorbe la mayor parte de las

ganancias, desalienta al contribuyente a seguir en esa actividad comercial, lo cual genera un retraso en esa rama industrial o comercial, y por tanto un atraso en el desarrollo de un país.

3.- Las multas y otras penas en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que pudieran servir a la comunidad al tener que retirar sus capitales de la actividad económica.

En nuestro país el orden jurídico fiscal ha establecido altas sanciones pecuniarias, con el pretexto de que una alta penalidad bajará los niveles de evasión fiscal, sin embargo, cuando sanciona a una persona, ya sea física o moral por la evasión de un impuesto y obliga a actualizar el crédito fiscal y sumarle multas, recargos y gastos de ejecución elevan por mucho el monto del crédito original, y esto en ocasiones puede hacer que el contribuyente quiebre al pagar dicho crédito.

No se pone en tela de juicio la facultad que la autoridad tiene para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los particulares, y sancionarlos en caso de que hayan incurrido en incumplimiento, por el contrario, creo que es necesaria, sin embargo, lo que considero exagerado es el monto en que se eleva un crédito fiscal que no es pagado y que en algunos casos puede ocasionar la quiebra de una empresa, en vez de sancionarla con un importe menor y permitir que siga funcionando, y en consecuencia no se cierren fuentes de empleo y no se extingue esa fuente de ingresos.

4.- Someter a los contribuyentes a las frecuentes visitas domiciliarias y al examen odioso y arbitrario de las autoridades fiscales, esto en razón de que pone en riesgo al contribuyente al causarle molestias, opresiones e intimidaciones por parte de los servidores públicos, con lo que se dificulta el perfeccionamiento y desarrollo de las actividades comerciales e industriales.

Si bien es cierto que la autoridad está facultada para realizar estas visitas, también lo es que la propia ley le establece una serie de requisitos que debe cumplir y al efecto se tiene el artículo 16 Constitucional, que en su parte conducente señala:

Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento... La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos ...

De lo anterior se desprende que existe mandamiento expreso constitucional para llevar a cabo las visitas domiciliarias, que es la facultad que tiene la autoridad para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales y es la más utilizada, además de que en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 señala cuales son las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, entre las que se encuentra la visita

domiciliaria, así mismo en su artículo 38 establece cuales son los requisitos que debe contener un acto administrativo que debe ser notificado al contribuyente.

Sin embargo no obstante la disposición legal de la forma en que se ha de ocasionar molestias al particular, generalmente no se realizan con apego a la ley generando descontento y desconfianza en los particulares, y la impopularidad de una autoridad fiscal debido a que sigue realizando actos arbitrarios para establecer un crédito fiscal.

3.2.- PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER

Nació en Erlanger, Alemania el 25 de marzo de 1835, estudió derecho y economía en las Universidades de Gotinga y Heidelberg. Fue profesor en las Universidades de Viena en 1858, en Hamburgo 1863, Dopat 1865, Friburgo, 1868 y Berlín 1870, es uno de los más conservadores "socialistas de cátedra", amigo personal de Lassalle, colaboró también con Bismark en las reformas sociales iniciadas en 1871. Se opuso a la Escuela Histórica alemana. Decidido partidario de la intervención del gobierno para aligerar la carga de las clases trabajadoras.

En los primeros años de su actividad científica se dedicó especialmente a cuestiones de Hacienda como Banca y Valorización. Desde 1881 tomó parte en la vida pública, abrazando la tendencia del socialismo de Estado y socialcristiana de 1882 a 1885 perteneció a la Cámara de los Diputados. Entre sus diversas obras se encuentran:

Fundamentos de economía política (1876) y su obra titulada Tratado de la Ciencia de las Finanzas (1877-1901) representa un compendio de hechos y estadísticas a través de la teoría económica y social de la época.

Este tratadista sostiene que la ciencia de las finanzas debe poseer varios principios, los cuales no deben ser considerados como absolutos, sino relativos, según el tiempo, lugar, son categorías históricas.

CLASIFICACION

1.- Principios de política financiera

- *Suficiencia de la imposición*
- *Elasticidad de la imposición*

2.- Principios de economía pública:

- *Elección de buenas fuentes de impuestos*
- *Elección de las clases de impuestos*

3.- Principios de equidad o repartición equitativa:

- *Generalidad*
- *Uniformidad*

4.- Principios de Administración fiscal:

- *Fijeza de la imposición*
- *Comodidad de la Imposición*
- *Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación del impuesto.*

TESIS U.
FALLA DE ORIGEN

1.- PRINCIPIOS DE POLÍTICA FINANCIERA

Estos principios se refieren a que debe determinarse el gravámen según las necesidades que se tengan y cubrirlas con el producto del mismo.

SUFICIENCIA DE LA IMPOSICION:

Consiste en que lo recaudado por impuestos deben cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, es decir, cubrir las necesidades que tiene la población en un momento y lugar determinado.

ELASTICIDAD DE LA IMPOSICION:

Este principio también es llamado de movilidad, y consiste en que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, esto en razón de que en un sistema tributario deben existir varios impuestos que impidan que el cambio de tarifa en uno de ellos provoque grandes trastornos, y por el contrario, produzca en caso de crisis los recursos necesarios para el desarrollo de la actividad pública del Estado.

Con respecto a este principio tenemos en nuestro país la Ley de Ingresos de la Federación, la cual proporciona una lista de los impuestos que van a cobrarse en un año.

y el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la de sostener que la Ley de Ingresos puede ser modificada, en razón de que es un instrumento de control, evaluación y vigilancia del ejercicio del gasto público y revisar que los ingresos obtenidos se apliquen a los fines que se autorizaron en la Ley de Ingresos, y sostiene que lo contenido en los artículos 126 y la fracción IV del artículo 74 Constitucional no limitan al Poder Ejecutivo para enviar una iniciativa de Ley que modifique la Ley de Ingresos y pueda ser analizada y estudiada por el Congreso de la Unión, por lo que: "sostiene que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia fiscal, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional."³²

2.- PRINCIPIOS DE ECONOMIA PUBLICA

Con respecto a este principio se sostiene que: "Debe tener en cuenta la elección de buenas fuentes de las contribuciones y la elección de éstos en cuanto a sus efectos"³³, y funciona mediante dos formas que son complementarias entre sí, y Adolfo Wagner las clasifica de la siguiente manera:

³² IUS 2001. Impuestos. Principio de Anualidad de los mismos. 8ª. Época. Instancia Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1998. Pág. 20.

³³ Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Serie Jurídica. Editorial McGraw-Hill. México 1998. pág. 59

ELECCIÓN DE BUENAS FUENTES DE IMPUESTOS

Se debe elegir entre tres fuentes de impuestos que son el capital, la renta y los medios de consumo, pero tomando en cuenta los puntos de vista de la economía privada y pública, así como las consideraciones de política social y los fines de aplicación del impuesto.

Es decir el legislador debe estudiar la economía del país, sus necesidades y los recursos con los que cuenta para elegir cual de éstas tres fuentes debe gravar, en nuestro caso se grava con impuestos la tres fuentes, esto con la finalidad de que nadie quede exento de pagar impuestos en menor o mayor proporción.

ELECCIÓN DE LAS CLASES DE IMPUESTOS

Se realizan tomando en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre aquellos que en realidad lo pagan, es decir, se debe establecer impuestos directos e indirectos para que exista una distribución más equitativa y general de las obligaciones fiscales de la población, el legislador debe escoger y regular las clases de gravámenes y objetos respectivos para la configuración de la hipótesis respectiva.

Creo que este principio significa que el legislador debe observar lo que se recauda por cada impuesto, cuales han funcionado y cuales no, también debe analizar en

que áreas hay evasión de impuestos y reforzarlas para evitar éstas fugas y en cuanto a los impuestos que son excesivamente gravosos para los contribuyentes eliminarlos y sustituirlos por otros que, a su juicio hayan funcionado.

3.- PRINCIPIO DE EQUIDAD O DE REPARTICIÓN EQUITATIVA DE LOS IMPUESTOS

Este principio al igual que los anteriores se deriva de la clasificación dada por el tratadista Adam Smith, y Adolfo Wagner solo señala algunas vertientes.

GENERALIDAD

Con respecto a la generalidad razona que el impuesto solo debe tener fines fiscales, debe ser proporcional y gravar a todos sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas, lo cual se logra fijando un gravamen leve para que puedan pagar tanto personas ricas, como pobres, además señala que se puede imponer un impuesto a los artículos de primera necesidad, o un impuesto real y proporcional a la renta, así no se modifica la situación económica existente, llega a la conclusión que el principio de generalidad obliga a toda la población a pagar impuestos y se deben eliminar las exenciones de las cargas fiscales.

Desde mi punto de vista considero que estas manifestaciones son contradictorias a la equidad, ya que al exigir que paguen impuestos todas la personas sin tomar en

cuenta su condición económica, se pasa por alto el principio de *trato igual a los iguales* y *trato desigual a los desiguales*, ya que al gravar con impuestos "leves" todos los artículos generaría desigualdad, porque las personas que obtienen ingresos superiores deben contribuir con impuestos superiores, y los que obtienen pocos ingresos contribuir en menor grado, ya que exigir que paguen impuestos superiores a sus ingresos los podría llevar a una pobreza extrema y se convertirían más que en una solución una carga para el Estado.

4.- PRINCIPIOS DE ADMINISTRACIÓN FISCAL O PRINCIPIOS DE LOGICA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN

Estos principios tienden a reducir los costos, su aplicación depende de la elección de la clase de impuestos y estructura del régimen financiero, se equiparan al principio de economía de Adam Smith.

FIJEZA DE LA IMPOSICIÓN

Este principio se cumple si se siguen las siguientes reglas:

1. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
2. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3. Dar indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.
4. Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.
5. El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la situación y las controversias.
6. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos aclaren no solo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en una ley.
7. Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.
8. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.³⁴

COMODIDAD DE LA IMPOSICIÓN

Este principio debe beneficiar a las autoridades fiscales y al particular, para que se lleve a cabo este principio es necesario que el pago del impuesto se realice en moneda nacional, que el pago en la medida de lo posible se realice en el domicilio del causante, en mi opinión este criterio traería más costo a las autoridades fiscales, las cuales necesitarían de empleados públicos para que fueran de casa en casa cobrando impuestos,

³⁴ De la garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décimo novena edición. Cuarta reimpresión. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 407.

continúa señalando Adolfo Wagner que la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos, y los procesos de control y percepción deben ser lo menos molestos posibles para el contribuyente.

TENDENCIA A REDUCIR LO MÁS POSIBLE LOS GASTOS DE LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Desde mi punto de vista este principio se logra si se aplican las mismas reglas que se señalaron para la fijeza de la imposición y además se le suma el criterio que se utiliza para el principio de comodidad, que sumándolos nos da como consecuencia la reducción de los gastos de recaudación.

3.3.- PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMERS

Los principios que expone este autor, al igual que el tratadista Adolfo Wagner no varían de forma sustancial a los expresados por Adam Smith, y tomando en cuenta las nuevas formas de administración de imposición y control viene a complementar, o subdividir estos principios y señala las siguientes categorías de principios teóricos y son:

1. *Principio de la capacidad de pago*
2. *Principio del beneficio*
3. *Principio del crédito por el ingreso ganado*

4. *Principio de la ocupación plena*

5. *Principio de la conveniencia.*

Harold M. Somers señala que, la finalidad de un impuesto debe fijarse con claridad, además de que se deben tomar en cuenta ciertas consideraciones prácticas como son: el probable rendimiento de diversas tasas y forma de los impuestos, la justicia de la estructura impositiva, costo administrativo y sus consecuencias sociales y económicas, después de éstas consideraciones se debe fijar la base del impuesto, así como la estructura adecuada de tasas, es tomar una decisión sobre si los impuestos deben ser proporcionales, regresivos o progresivos.

Las finalidades, consideraciones prácticas y progresivas de un impuesto no son aspectos distintos del sistema fiscal, sino, que forman uno solo, pone como ejemplo la capacidad de pago, que a su vez conduce a la progresividad del impuesto, es decir, los cuatro elementos básicos de la estructura impositiva son: propósitos, principios, consideraciones prácticas y progresividad, éstas cuestiones se estudian tanto en la finalidad financiera de un impuesto o de cualquier finalidad.

También señala que un impuesto al igual que la estructura impositiva debe estar formulado para corresponder a ciertos principios, la selección del principio adecuado atiende a las metas o finalidades del mismo, por lo que a continuación se analiza el primer principio que formula y es:

1.- PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO

“De acuerdo con ese principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos... Los grupos de altos ingresos pagan proporcionalmente una parte mayor de su ingreso al gobierno que los grupos de ingresos bajos... puede considerarse que ha sido formulado con el propósito parcial de gravar a aquellos que pueden pagar... Un corolario del principio de la capacidad de pago es el de gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.”³⁵

Como se puede observar, al formular este principio conserva las ideas de Adam Smith y agrega lo siguiente:

Las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en mayor proporción que los demás ciudadanos, independientemente de que se beneficien en mayor o menor medida de los servicios públicos y manifiesta que el principio de proporcionalidad es un instrumento de justicia social y de forma económica, ya que propicia una mejor distribución del ingreso y la riqueza nacional.

³⁵ Somers Harol M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Primera edición. Tercera reimpresión. Editorial Fondo de Cultura Económica. México 1970. págs. 153 y 154.

Al poner como ejemplo los impuesto a los productos de lujo ejemplifica la proporcionalidad del impuesto, ya que razona que solo los que obtienen mayor ingreso son los que adquieren este tipo de artículos.

2.- PRINCIPIO DEL BENEFICIO

“El principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. La determinación de los beneficios es difícil, excepto en el caso de que el impuesto sea en realidad un derecho pagado por un servicio concreto... El beneficio es difícil de medir a menos que sea en términos de los ingresos que el contribuyente es capaz de ganar o de la propiedad que puede conservar como consecuencia de las diversas actividades gubernamentales de protección, promoción, educación etc.,... Entonces resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales.”³⁶

Este principio queda comprendido dentro del de proporcionalidad o capacidad de pago, y en cuanto a la precisión del beneficio que recibe el contribuyente no es un principio separado, esto en razón de que la finalidad que tiene el impuesto es recaudar un ingreso, para que con posterioridad se regrese al contribuyente en forma de servicio

³⁶ *Ibidem*. Págs. 154 y 155

público, servicios que benefician a todos los ciudadanos en menor o mayor grado, por lo que este principio no tiene una finalidad clara.

3.- PRINCIPIO DEL CREDITO POR INGRESO GANADO

Este autor señala que no encontró un mejor nombre para este principio, término que fue utilizado por una ley del impuesto sobre los ingresos que estuvo en vigor, y en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios, y continúa diciendo: "La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como "no ganado", como el que proviene de rentas, dividendos e interese debería ser castigado."³⁷

Con relación a este principio Adolfo Arrijo Vizcaíno señala: "No puede gravarse con la misma intensidad un ingreso que es fruto del trabajo y del esfuerzo personales que otro que proviene de la especulación o de la suerte. En un régimen de justicia fiscal, es ilógico e inequitativo castigar con la misma o con mayor severidad al causante que tributa a base de su trabajo, que al que lo hace como consecuencia de haber especulado con su capital o con el de terceras personas."³⁸

³⁷ Ibidem. Pág. 155.

³⁸ Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. Décimo segunda edición. México 1997. pág. 237.

Es decir, se hace hincapié en un criterio distributivo de las cargas fiscales al tomar en cuenta el origen del ingreso ganado, por lo que se vuelve inequitativo que se apliquen las mismas cuotas o tarifas a los individuos que se dedican a un trabajo determinado y por tanto generan riqueza, que a los individuos que especulan y solo se aprovechan de la riqueza, lo equitativo sería que se gravaran con cuotas y tarifas más altas a los especuladores, y por el contrario a aquellos que obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier trabajo recibieran un tratamiento favorable.

4.- PRINCIPIO DE LA OCUPACIÓN PLENA

“Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimular la producción y el empleo sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso. Los “*impuestos promotores*”, que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Todos estos planes tienen como finalidad lograr alto índice de ocupación que a veces se denomina “*ocupación plena*”... La finalidad de la política tributaria puede ser, algunas veces, reducir más bien que estimular el gasto.”³⁹

Este principio consiste en fomentar y promover la producción y el empleo, es decir, la política tributaria, independientemente de los fines fiscales, también debe ser orientada para generar fuentes de trabajo, o mantener un nivel de ocupación que asegure la prosperidad de un país.

³⁹ Somers Harold M. Op. Cit. Pág. 156.

En nuestro país no se ha considerado gravar con altas tasas o tarifas a las ganancias que no se reinviertan, o que solo sean resultado de especulaciones, sino que solo se han creado subsidios o exenciones en algunas áreas de la producción, con lo cual se castiga a la Hacienda Pública, ya que con éstas medidas no percibe muchas entradas de impuestos que hubieran podido ser aprovechados para financiar alguna obra de beneficio social.

Para el funcionamiento de un país no es necesario castigar a la Hacienda Pública, sino más bien, establecer un sistema tributario acorde a la realidad financiera y necesidades de un país, por lo que se debe alentar a quien invierte en la generación de fuentes de trabajo.

5.- PRINCIPIO DE LA CONVENIENCIA

“Algunas veces los impuestos se establecen con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de *“conveniencia”*...En éste principio se basan los llamados *“impuestos ocultos”*, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de éstos impuestos

es que *"lo que el público no conoce no le duele"*... Frecuentemente el único principio usado en la revisión de los impuestos es el de la conveniencia política."⁴⁰

En cuanto a la finalidad de éstos impuestos que es el recaudar lo más posible de los ingresos, viene siendo la finalidad de todos los impuestos, ya que es lo que se persigue cuando se imponen, y es la de allegarse de recursos que el Estado necesita para poder realizar sus funciones, en cuanto a que si *"oculta"* los impuestos, no es necesario mencionarlo, esto en razón de que toda la población sabe que paga impuestos de una manera u otra, ya sea por la obtención de ingresos, la riqueza que tiene o simplemente el consumo que realice.

⁴⁰ *Ibidem.* Pág. 156 y 157.

CAPITULO CUARTO
CANCELACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN
DEL CREDITO FISCAL

El presente trabajo se inició en la idea de analizar la figura de la cancelación que se encuentra contemplada en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002, sin embargo al entrar en vigor la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, se analiza el mismo artículo, en el que la palabra *cancelación* se cambia por la palabra *condonación*, sin embargo se mantiene la redacción del artículo casi en forma intacta, también cambia el nombre de la autoridad, que en el ejercicio fiscal de 2002 es la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, siendo, en el ejercicio fiscal de 2003 el *Servicio de Administración Tributaria*, pero como ya manifesté con anterioridad la redacción queda igual y solo se agrega un párrafo al final del citado artículo.

Aclarado lo anterior se entra al análisis del citado artículo, pero realizando el estudio doctrinal de la figura de la cancelación y la condonación, para posteriormente saber como modifica los efectos del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.

4.1.- CONCEPTO

Cancelar en forma general significa anulación o acto de dejar sin efecto un documento privado, un instrumento público, una inscripción registral o una obligación. Supone la extinción de un derecho sin paralela adquisición del mismo por otro titular; aunque puede haber beneficiados con tal hecho o medida.⁴¹

La cancelación supone una idea de extinción de algo que tenía existencia anterior; en cambio, no es una idea de nulidad como vulgarmente se entiende, pues la nulidad supone ineficacia de lo anterior por vicio o por otra causa, mientras que la cancelación supone ineficacia, pero debida no a vicio, sino a algo posterior que enerva sus efectos que debían producirse.⁴²

Derivado de estas dos definiciones observamos que la cancelación consiste en que el sujeto activo deje sin efectos determinado acto, sin que medie la voluntad del sujeto pasivo; en derecho fiscal se maneja como la facultad del sujeto activo (autoridad fiscal) para dejar de cobrar un crédito fiscal que el sujeto pasivo estaba obligado a pagar, pero cuyo cobro generaría un mayor costo al erario público.

⁴¹ Guillermo Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II (C-Ch). 20ª. Edición. Editorial Heliasta. Buenos Aires 1981. Págs. 42, 43.

⁴² Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo II (B-Cla). Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires 1955. Págs. 588, 589.

En la doctrina se ha sostenido que la cancelación no extingue el crédito fiscal, por su parte Doricela Mabarak Cerecedo señala que la cancelación "consiste en que la autoridad administrativa da de baja el crédito de su catálogo de cuentas pendientes de pago, en virtud de que esos créditos se vuelven de cobro imposible, ya sea por la imposibilidad de localizar al deudor, o bien porque resulte verdaderamente incosteable ejercer la acción de cobro".⁴³

Por su Parte Dionisio J. Kaye señala que "cancelar un crédito fiscal significa la extinción de una deuda al Fisco Federal mediante la anulación de un documento".⁴⁴

Al respecto Humberto Delgadillo Gutiérrez sostiene que la cancelación en principio, da la idea de extinción, de terminación de algo, lo cual no sucede con la cancelación en materia fiscal, ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, pero que no implica la extinción del crédito fiscal por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción, por lo que se puede considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción.⁴⁵

⁴³ Mabarak Cerecedo Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc-Graw-Hill. México 1995. Pág. 164.

⁴⁴ Dionisio J. Kaye. Derecho Procesal Fiscal. Colección Textos Universitarios. Editorial Themis. 6ª. Edición. México 2000. Pág. 169.

⁴⁵ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3ª. Edición. 5ª. Reimpresión. Editorial Limusa, Noriega Editores. México 1995. pág. 133.

Los anteriores conceptos nos dejan ver que estos autores al hablar sobre cancelación analizan la figura a que hace referencia el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que sostienen que la cancelación no extingue la obligación, pues es la autoridad, la que en un momento determinado decide si cancela o no un crédito fiscal, y por tanto, para que este acto se convierta en una forma de extinción de un crédito fiscal se necesita que transcurran los términos a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, esto es, que opere la prescripción para que el crédito fiscal se extinga.

Al respecto Rafael Sánchez Pina señala que la cancelación del crédito fiscal opera en dos casos que son:

- a) Por insolvencia del deudor
- b) Por incosteabilidad del cobro.⁴⁶

Sin embargo como ya se mencionó con anterioridad estos casos son los que enuncia el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación que contiene la cancelación de créditos por incosteables o por insolvencia, siendo el caso, que el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 y el artículo 16 del mismo ordenamiento legal para el ejercicio fiscal de 2003, solo consideran la cancelación de los créditos por incosteabilidad, **considerando incosteable un crédito**

⁴⁶ Sánchez Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª. Edición. Editorial Pac. México 1991, Pág. 51.

fiscal cuyo monto sea inferior a \$2,500 unidades de inversión, cuya conversión al 10 de enero de 2003 en moneda nacional es \$8,075.83.

Así mismo y a manera de comparación con el derecho español el autor Fernando Pérez Arroyo no habla sobre cancelación, si no más bien, de insolvencia, como causa de extinción de un crédito fiscal y transcribe el artículo 70 de la Ley General Tributaria, precepto que señala que las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables se declararán provisionalmente extinguidas.⁴⁷ De lo cual se puede observar que esta figura tiene semejanzas con el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación que en su último párrafo señala que la cancelación de los créditos a que hace referencia dicho artículo no libera de su pago.

Lo anterior nos lleva a cuestionarnos porque un precepto legal señala la cancelación de un crédito fiscal, es decir, da la idea de que se extingue, y sin embargo en el último párrafo establece que la cancelación no libera al contribuyente de su pago, por lo que considero que este artículo es ambiguo y crea confusión.

Por lo que se refiere a la *condonación* en la doctrina se hace referencia a que tiene su origen en la figura de la remisión de la deuda en materia civil, siendo el caso que en materia fiscal esta condonación, para que pueda ser aplicada, debe estar redactada

⁴⁷ Pérez Arroyo Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 9ª. Edición. Editorial Civitas. España 1999. pág. 262.

en una ley, siendo el caso, que la figura a tratar se encuentra regulada por el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.

La *condonación* según la definición que nos proporciona Narciso Sánchez Gómez: "consiste en perdonar la obligación tributaria al sujeto pasivo, es una facultad de la autoridad fiscal competente a favor de los contribuyentes que por diversas causas no pueden pagar el tributo"⁴⁸

Considero que este concepto es el más completo, sin embargo, hay que puntualizar, que cuando se habla de perdonar la obligación tributaria, para efectos del presente trabajo, la obligación tributaria consiste en la obligación de pagar un crédito fiscal que ha sido determinado y es exigible.

En la doctrina se dan diversos conceptos que son similares al que ya se mencionó, también concuerdan en que la condonación es una figura jurídica por medio de la cual la autoridad fiscal perdona a los contribuyentes el pago de un crédito fiscal, y además se da en dos casos que es condonación de la suerte principal y condonación de multas, siendo el caso que, la condonación ha que hace mención el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, es la condonación de la suerte principal.

⁴⁸ Narciso Sánchez Gómez. Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Editorial Porrúa. México 2001. pág. 398.

Por este motivo se llega a la conclusión, que si bien es cierto el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 habla sobre cancelación y el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003 habla sobre condonación no es relevante, porque, a mi parecer el problema principal subsiste, ya que como se puede observar ambos artículos tienen una redacción similar y solo cambian determinadas denominaciones que no resuelven el fondo del problema.

4.2.- NATURALEZA JURÍDICA

Es de orden público, en virtud de que se configura cuando un crédito fiscal es incosteable por insolvencia del deudor o por imposibilidad de su cobro, y siendo una figura en materia fiscal tiene que cumplir con los requisitos de cualquier disposición, esto es, debe estar contemplada en una ley para que pueda hacerse efectiva.

4.3.- ARTICULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2003.

Se condonan los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado el Servicio de Administración Tributaria, cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2002, sea inferior o igual, al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. No procederá esta condonación, cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de ellos exceda el límite de

2,500 unidades de inversión ni cuando se trate de créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

En los casos en que con anterioridad al 1° de noviembre de 2002, una persona hubiere incurrido en infracción a las disposiciones aduaneras que no impliquen omisión en el pago de impuestos y a la fecha de entrada en vigor de esta Ley no le haya sido impuesta la sanción correspondiente, dicha sanción no le será determinada, si por las circunstancias del infractor o de la comisión de la infracción, la multa aplicable no excediera del equivalente en moneda nacional al 1° de enero de 2003, a 2,500 unidades de inversión.

Este artículo tiene sus antecedente en el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999, que a la letra establece: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.

Como se puede observar las únicas diferencias que tiene éste artículo respecto del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003 es la fecha del importe, así como tampoco señala la excepción para la suma de dos o más créditos y que no se aplicarán respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2001 vuelve a quedar la figura de la cancelación en el artículo 14 que a la letra establece: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 31 de diciembre de 2000 hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago".⁴⁹

Por su parte el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 señala que faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado, cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2001, sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. No se podrá efectuar la cancelación de los créditos, cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite de 2,500 unidades de inversión, ni tampoco no será aplicable respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.

⁴⁹ Revista Horizonte Fiscal, Edición Especial enero 2001, Reforma Fiscal 2001, número especial, Pág. 39.

De los antecedentes citados se puede observar que la única novedad del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003 es el cambio de denominación de *cancelación* por *condonación*, además de que cambia de la autoridad facultada que era la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el Servicio de Administración Tributaria, sin embargo subsiste el resto del artículo, es decir continúan siendo créditos fiscales, cuya monto en moneda nacional no sea superior a las 2,500 unidades de inversión *no podrán condonarse*, y que no se aplica a los impuestos derivados por tenencia o uso de vehículos.

Al hacer el análisis del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, por lo que se refiere al último párrafo, creo que sería de más utilidad si su aplicación no solo contemplara las disposiciones aduaneras, y por el contrario, se aplicara a las infracciones que se encuentran establecidas en el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales, cuyas sanciones económicas sean inferiores a las 2,500 unidades de inversión.

Es por esta razón que considero que cambiar el nombre de *cancelación* por *condonación*, en la práctica no implica una gran diferencia, si el objetivo primordial es evitar gastar una mayor cantidad de recursos para obtener el cobro de un crédito cuyo importe será inferior a lo gastado para su recuperación, y, por el contrario, se dejan subsistentes problemas como es determinar que *sea una facultad discrecional por parte de la autoridad fiscal*, para que opere la cancelación o condonación y no determine con precisión el procedimiento que ha de llevarse a cabo para su aplicación.

Considero que estos cambios son insuficientes pues siguen dejando en incertidumbre al contribuyente y por consiguiente se atenta contra su propia seguridad jurídica y la confiabilidad que las instituciones fiscales debe brindar al contribuyente, para que éste pague sus impuestos sin recelos.

4.4.- ELEMENTOS DEL ARTICULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003.

1. La autoridad facultada para cancelar un crédito fiscal es el Servicio de Administración Tributaria.
2. La condonación tiene que derivar de contribuciones o aprovechamientos.
3. Debe ser con importe inferior al 31 de diciembre de 2002 a 2,500 unidades de inversión después de su conversión a moneda nacional.
4. No pueden cancelarse dos o más créditos a cargo de una misma persona y cuya suma exceda de 2,500 unidades de inversión.
5. No se aplica a impuestos que deriven de la tenencia o uso de vehículos.
6. Cuando resulte de una infracción a las disposiciones aduaneras que no impliquen omisión en el pago de impuestos, y a la entrada en vigor de esta ley no le hayan sido impuesta una sanción, dicha sanción no le será determinada.

Desde mi punto de vista estos elementos son tomados por el legislador de manera caprichosa, sin que haya una razón clara o específica del porque de estos elementos, los

cuales atentan contra los principios constitucionales de una contribución, y los principios teóricos de los impuestos.

4.5.- SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL ARTICULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002 Y EL ARTICULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2003.

➤ **SEMEJANZAS:**

- 1.- Ambos preceptos se refieren a créditos fiscales derivados de contribuciones o aprovechamientos.
- 2.- El importe que manejan es inferior o igual al equivalente en moneda nacional a las 2,500 unidades de inversión.
- 3.- No procede cuando existan dos o más créditos fiscales a cargo de una misma persona y la suma de ellos exceda el límite de 2,500 unidades de inversión.
- 4.- No aplican a créditos derivados de impuestos sobre tenencia o uso de vehículos.

➤ **DIFERENCIAS:**

- 1.- El artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002 habla sobre cancelación; por su parte el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003, habla sobre condonación.

2.- El artículo 16 LIF-2002, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por su parte el artículo 16 LIF-2003 señala como autoridad fiscal al Servicio de Administración Tributaria.

3.- El artículo 16 LIF-2002 señala que por única vez la cancelación de dichos créditos libera al contribuyente de su pago.

4.- El artículo 16 LIF-2003 agrega un último párrafo que hace referencia a disposiciones aduaneras, cuyas infracciones si no fueron impuestas al 1º de noviembre de 2002, no serían determinadas.

De esta manera podemos observar las diferencias que hay entre un artículo y otro, sin que se haga mención del procedimiento que ha de seguirse para cancelar o condonar algún crédito.

4.6.- CANCELACIÓN (ARTICULO 16 LIF 2003) VS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

4.6.1.- LEGALIDAD

Partiendo de la idea de que el Principio de Legalidad se fundamenta en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad y que toda disposición fiscal debe quedar establecida en una ley para que no haya arbitrariedad por parte de la autoridad en contra de los contribuyentes, y que éste conozca de manera cierta la forma en que debe contribuir, además debe establecer los elementos que hacen

que éste principio esté completo, y es el requisito de que se especifiquen los mismos que ha saber son:

- Configuración del hecho imponible y hecho generador
- Atribución del crédito fiscal aun determinado sujeto pasivo
- Determinación clara del sujeto pasivo
- Elementos necesarios para la fijación del quantum: base, cuota, tasa o tarifa
- Exenciones o configuración de infracciones fiscales e imposición de sanciones
- Procedimiento para la determinación del crédito fiscal.

Además los alcances que tiene este principio es que:

- Rige para todos los contribuyentes por igual y,
- Los decretos dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear o alterar aspectos estructurales de las contribuciones.

De lo anterior se deriva que, si bien es cierto que, la figura de la cancelación o condonación de créditos fiscales en apariencia respeta el principio de legalidad porque se encuentra contemplada en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, no es suficiente, ya que esta figura no señala con precisión los elementos que se necesitan para solicitar la cancelación o condonación, ni el procedimiento que debe seguirse, por lo que estos requisitos quedan a discreción de la autoridad para su fijación.

4.6.2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Como ya se analizó en el capítulo dos de la presente tesis la proporcionalidad radica en que el sujeto pasivo debe contribuir al gasto público en función de su capacidad económica, por lo que debe aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos obtenidos, y las contribuciones deben fijarse tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo; por su parte el principio de equidad consiste en un trato igual en igualdad de circunstancias, por lo que estos dos principios se complementan entre sí.

En razón de este análisis considero que la cancelación o condonación atenta en contra de éstos principios porque señala que solo se podrán condonar los créditos cuyo importe al 31 de diciembre de 2002, sean iguales o inferiores a 2,500 unidades de inversión, por lo que al establecer un tope no respeta la proporcionalidad del crédito fiscal, podría decirse que la conversión en moneda nacional da una cantidad diferente, según el valor que tenga la unidad de inversión, sin embargo considero que la elección del tope es arbitrario y no respeta la capacidad económica del contribuyente.

También viola el principio de equidad, en razón de que en igualdad de circunstancias no da un trato igual, ya que si un contribuyente que se hizo acreedor a una multa, cuyo importe de la misma sea inferior a las 2,500 unidades de inversión realiza el pago de la misma, la autoridad fiscal recibe dicho pago, y por otro lado puede conceder

la condonación de otro crédito fiscal en monto igual al de dicho contribuyente y condonar el cobro del mismo, por lo que esta práctica romper con el principio de equidad.

Por su parte el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003, al anexar un último párrafo que las infracciones que no fueron determinadas al 1° de noviembre de 2002, y a la fecha de entrada en vigor de esta ley no han sido impuestas ya no se determinarían, pero solo opera en materia aduanera, por lo que considero, que siendo la Ley Aduanera una disposición fiscal, este beneficio también debió otorgársele a los contribuyentes que incumplieron con las demás disposiciones fiscales y no solo la materia aduanera, por lo que el principio de equidad no es respetado.

4.6.3.- PRINCIPIO DE DESTINO PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO

Este principio, como ya se analizó, obliga al Estado que, de los ingresos que obtenga como resultado del cobro de contribuciones lo utilice para cubrir el gasto público, es decir, se debe destinar a cubrir necesidades colectivas, o sociales, debe ser para realizar alguna función pública.

Desde mi punto de vista la figura de la cancelación si trata de cumplir con dicho principio, pues al cancelar créditos cuyo cobro sea excesivo a lo realmente recaudado evita fuga en el presupuesto del Estado, es decir, si el fin de una contribución es que la

misma regrese a los contribuyentes en forma de un servicio, o cubra las necesidades de una colectividad, sería contrario a este principio que se invirtieran dichos recursos en exigir el cobro de un crédito fiscal cuyo monto es inferior al gasto que genera el procedimiento de su cobro.

De ahí que la propia constitución señale que la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público es en proporción a su capacidad económica, de esta manera se evita que el cobro de un impuesto sea en exceso gravoso para el contribuyente y de difícil cobro para las autoridades fiscales.

4.6.4.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

Como ya se analizó este principio consiste en que las normas jurídicas fiscales deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor del precepto jurídico respectivo, de tal manera que su observancia debe cumplirse a partir del día siguiente de que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación o en la Gaceta de Gobierno del Estado respectivo, es decir, prohíbe que una ley tenga efectos sobre el pasado para modificar o extinguir situaciones jurídicas creadas por una ley anterior y que afecta derechos adquiridos.

Con relación a la condonación, se entiende que la vigencia de éste artículo es para el ejercicio fiscal de 2003, por lo que no puede aplicarse a ejercicios anteriores, además de que el propio artículo señala que el importe del crédito fiscal al 31 de

diciembre de 2002 sea igual o inferior a las 2,500 unidades de inversión, por lo que se entiende, que en cumplimiento de este principio, todo aquel contribuyente que durante el ejercicio fiscal de 2003 se encuentre dentro de la hipótesis del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación tiene derecho a que se le cancele o condone el crédito fiscal, y la autoridad fiscal se encuentra imposibilitada para aplicar una ley que surja con posterioridad para no conceder la cancelación o condonación del crédito fiscal.

4.7.- CANCELACIÓN (ARTICULO 16 LIF 2003) VS PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

En este punto solo se confrontará la figura de la cancelación con los principios dados por Adam Smith, esto en razón de que como ya se analizó en el capítulo tercero de esta tesis los demás principios dados por otros dos tratadistas son solo un estudio más detallado de los principios que fueron establecidos por Adam Smith.

4.7.1.- PRINCIPIO DE JUSTICIA

Como ya se estudió en el capítulo tercero, este principio consiste en que los individuos de un Estado deben contribuir al sostenimiento de un gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos que obtienen, y se desarrolla mediante la aplicación de dos reglas: la generalidad y la uniformidad.

Este principio es limitado por la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Por otro lado la condonación de un crédito fiscal al señalar una cantidad fija (2,500 unidades de inversión) atenta contra la proporcionalidad a que se refiere éste principio, además, si el artículo 31, fracción IV constitucional establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y las leyes fiscales fijan el pago de determinada contribución cuando el sujeto pasivo realice la situación de hecho previsto por la ley, entonces, lo correcto es que el sujeto pasivo realice el pago que las leyes le fijan, y en caso de incumplimiento se hace acreedor a una infracción.

El sujeto pasivo debe realizar el pago del crédito fiscal a que se hizo merecedor por establecerse en la hipótesis prevista por la ley, y, en caso de incumplimiento pagar la sanción a que se hizo merecedor, con actualización, recargos, gastos de ejecución y demás accesorios que genere.

Es por ello que si un contribuyente cumplido se apega a lo establecido por las leyes fiscales no debe ser molestado por las autoridades fiscales, sin embargo el contribuyente incumplido se le debe sancionar con la finalidad de que no evada las diversas leyes fiscales.

Con relación a este punto es importante hacer notar que el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, se contrapone a estos

argumentos, esto en razón de que si es facultad de la autoridad fiscal imponer una sanción al contribuyente que evada alguna disposición fiscal y el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación señala que se podrán condonar los créditos cuyo monto sea igual o inferior equivalente a 2,500 unidades de inversión, se tiene que aquellos contribuyentes a quienes se les haya determinado una infracción en cantidad líquida inferior a la cantidad que establece el artículo citado, tendrán derecho a solicitar la condonación de las mismas.

Tomando en consideración que al 10 de enero de 2003 la equivalencia de una unidad de inversión a moneda nacional es de **3.230335**; la conversión de 2,500 unidades de inversión a moneda nacional da como resultado la cantidad de **\$8,075.83** y relacionando esta cantidad con el Título IV del Código Fiscal de la Federación que habla sobre las infracciones y delitos fiscales se puede observar que los artículos 80, fracciones I, II, III y V, artículo 82, fracciones I, inciso c, II, VI, VII y X, artículo 84, fracciones I, II, III, V, VII, XI, XII, artículo 84-B, fracciones I, III, VII, VIII, artículo 84-D, 84-H, 86, fracción V y 86-B, del Código Fiscal de la Federación, que establecen un monto inferior a 8,075.83, que equivalen a las 2,500 unidades de inversión.

Cabe aclarar que no se anotaron los supuestos en que el monto máximo excedía la cantidad de \$8,075.83, por lo que, si la infracción es calculado en el límite de los montos inferiores, los supuestos señalados con anterioridad aumentarían.

Por esta razón los créditos que se hayan generado con motivo de la aplicación de éste artículo podrán ser cancelados o condonados por el Servicio de Administración Tributaria, situación que atenta contra el principio de justicia, al concederse un beneficio al contribuyente infractor, ya que el contribuyente que cumple con sus obligaciones fiscales no recibe ningún tipo de beneficio por ser cumplido.

4.7.2.- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Este principio consiste en que el impuesto a pagar por cada individuo debe ser cierto y determinado, así como también debe señalar con precisión el tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo debe ser claro para evitar que la autoridad encargada de la recaudación se exceda en sus facultades y abuse de los contribuyentes.

Por su parte la figura de la cancelación o condonación no respeta este principio porque no señala la cantidad precisa de los créditos a cancelar o condonar, ya que establece que serán 2,500 unidades de inversión, cuyo monto en moneda nacional será variable según el momento en que se genere el crédito, tampoco señala los requisitos que se necesitan para que el contribuyente solicite la cancelación o condonación, ni el tiempo en que podrá solicitarla, o el procedimiento que se debe seguir, sino que estos elementos quedan a discreción de la autoridad fiscal para que los fije, por lo que el Servicio de Administración Tributaria puede negar dicha condonación bajo el argumento que quiera, es por ello que se deja en estado de incertidumbre a los contribuyentes.

Por este motivo considero que el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación es incompleto cuando deja los requisitos que debe cubrir el contribuyente para solicitar la cancelación o condonación de un crédito fiscal, así como el procedimiento a seguirse y determinar en forma caprichosa un límite en el monto de los créditos fiscales.

4.7.3.- PRINCIPIO DE COMODIDAD

Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Considero que la cancelación o condonación respeta este principio ya que no tiene como finalidad recaudar un impuesto, sino, por el contrario libera al contribuyente de realizar el pago de un crédito fiscal, por lo que la fecha que se establezca no atenta contra la economía de un contribuyente, sino que lo beneficia al no ejercer el cobro de determinado crédito fiscal.

4.7.4.- PRINCIPIO DE ECONOMIA

Consiste en que los impuestos deben planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa al Estado sea lo más pequeña posible, es decir, consiste en que debe gastarse lo menos posible para el cobro de un impuesto para, de esta forma,

obtener mayores ingresos al erario público y que el Estado pueda realizar su función pública.

Desde mi punto de vista tanto la cancelación como la condonación cumplen con este principio, en razón de que al cancelar o condonar un crédito fiscal cuyo importe en moneda nacional sea inferior a 2,500 unidades de inversión, el cobro de los créditos de ésta naturaleza podrían generar que la autoridad fiscal gastara más recursos de lo que obtenga por el cobro de un determinado crédito fiscal, y al estar gastando recursos para cobrar créditos con montos inferiores a lo que se gasta, generaría que dicho gasto realizado no tuviera un fin público, porque no se estaría utilizando en beneficio de las mayorías, sino que al usarlo para el cobro de un crédito que no dejará ganancias se fugan recursos que podrían tener una aplicación útil a la sociedad.

Este principio tiene relación con el establecido por Adolfo Wagner y que denomina como Principio de Administración Fiscal o Principio de Lógica en materia de imposición que consiste en que los encargados de la recaudación deben tener preparación profesional, deben simplificar los sistemas y la organización impositiva, debe haber precisión en los elementos de la obligación tributaria, y ser más claros y sencillos en la redacción de las leyes y simplificar la aplicación de las mismas.

Es por ello que el procedimiento para que se lleve a cabo la cancelación, o en su caso la condonación, deben señalar los pasos a seguir de manera clara y sencilla, sin tecnicismos, ni lenguaje técnico, porque como va dirigido a un bloque de personas que

no son abogados o contadores y deben comprender el alcance que tiene la cancelación o condonación de un crédito fiscal.

Además de que debe señalar lo que se entiende por cancelación y crédito fiscal, y cuando fijen las 2,500 unidades de inversión debe señalar cual es la equivalencia en moneda nacional ó en su caso anexas una lista del valor de la unidad de inversión, y, de esta forma hacer más comprensible a los contribuyentes, en razón de que el valor de una unidad de inversión puede variar, y con datos sencillos, claros y entendibles el contribuyente pueda realizar con mayor rapidez los trámites a seguir.

Así mismo debe procurar que el trámite no sea tardado ni complicado para el contribuyente, y en la medida de lo posible que el trámite se agote en un solo momento para evitarle contratiempos al contribuyente, y también para que la propia autoridad no tenga la necesidad de contratar a más personal para atender estos trámites, y con ello evitar fuga de presupuesto.

4.7.5.- PRINCIPIO DE POLÍTICA FINANCIERA

Como ya se analizó en el capítulo tercero, este principio se subdivide en dos que son suficiencia y elasticidad de la imposición y que consisten en que el legislador al fijar un impuesto debe prever que éste debe ser suficiente para cubrir las necesidades de la población, pero también debe tener la capacidad de adaptarse a cada caso en concreto, por lo que debe establecer cuotas y tarifas.

Creo que la cancelación, o en su caso la condonación, atentan contra este principio porque cuando el legislador fija determinado impuesto para obtener recursos que destinará a determinada área de su función pública, y así mismo impone sanciones a los contribuyentes que evadan las disposiciones fiscales, al crear la cancelación y condonación de determinados créditos fiscales, provoca que dichas cantidades no ingresen al erario público.

Derivado de lo anterior considero que el legislador realiza una tara doble sin sentido, es decir, por un lado impone infracciones a los contribuyentes incumplidos con la finalidad de evitar actos de evasión fiscal y evitar la fuga de ingresos, pero en otro ordenamiento (en el caso concreto la Ley de Ingresos de la Federación) crea la figura de la cancelación de créditos fiscales (en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, habla sobre condonación), cuyo monto equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión, a discreción del Servicio de Administración Tributaria puedan ser cancelados o condonados y, por otro lado en otro precepto legal (en el caso concreto de los artículos citados en párrafos anteriores del Código Fiscal de la Federación) establezca infracciones cuyos montos en su mayoría son inferiores al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión; y es por esta razón que utilizó tiempo y recursos para establecer dos preceptos jurídicos que se contraponen entre sí, con un alcance jurídico contradictorio.

Creo que es de importancia conocer el punto de vista jurídico que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto de la figura de la cancelación de créditos fiscales, y de ésta forma conocer el criterio sustentado por ambos tribunales, y si dichos criterios se inclinan hacia el contribuyente o a la autoridad fiscal y se habla de cancelación porque, como ya se analizó el resultado material que da la cancelación o la condonación es el mismo.

4.8.- CRITERIO SOSTENIDO POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Realizando una búsqueda en el disco IUS 2002, solo encontré dos jurisprudencias que hacen referencia a la cancelación de créditos fiscales, pero con fundamento en el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999; sin embargo como ya se analizó con anterioridad el texto de éste artículo en el fondo es igual al que hoy se tiene en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, y al artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, considero, que por extensión se aplica a este artículo la citada jurisprudencia.

En dichas jurisprudencias la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que la facultad de cancelar un crédito fiscal es a discreción de la autoridad, por lo que no es obligación de la autoridad fiscal cancelar la totalidad de las multas, por lo que no se

pueden cancelar créditos fiscales que ya forman parte del Estado en beneficio del contribuyente, ya que la cancelación es por incosteabilidad del crédito, no para beneficiar al contribuyente.

Con la cancelación de un crédito fiscal el contribuyente obtiene un beneficio por el ejercicio de la facultad discrecional conferida a la autoridad, además señala que, para que pueda materializarse tal facultad, primero debe determinar en cantidad líquida el crédito para ver si se encuentra en el supuesto de ley, y una vez determinado dicho crédito, solicitar su cancelación ante la autoridad fiscal.

Para corroborar lo antes descrito se transcriben las dos jurisprudencias encontradas y cuyo contenido es el siguientes:

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomó: XIV, Septiembre de 2001

Tesis: XV.1o. J/8

Página: 1159

CRÉDITOS FISCALES, CANCELACIÓN. ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE 1999). El artículo 14 de la ley en cita, establece: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.". Así, de tal disposición se advierte que no impone a la autoridad la obligación de cancelar la totalidad de las multas, pues lo que contempla es una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto que recae sobre multas que han quedado firmes y que por tanto su importe pertenece al erario público, es por lo que el Estado no

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que el citado numeral contemple aplicable dicha facultad únicamente cuando resulten incosteables los créditos, por lo que si un contribuyente se ve favorecido con la cancelación de diversos créditos, ello no puede interpretarse como un derecho absoluto del gobernado, sino como consecuencia del ejercicio de la facultad discrecional de la autoridad, en los supuestos en que lo estime factible, tomando en consideración el multicitado precepto legal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 158/2001. Aram H. Hodoyan Navarro. 5 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Morales Hernández. Secretaria: Migdalia Celaya Bejarano.

Amparo directo 161/2001. Aram H. Hodoyan Navarro. 5 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Morales Hernández. Secretario: Sergio Javier Coss Trueba.

Amparo directo 157/2001. Aram H. Hodoyan Navarro. 17 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretario: Ángel Rodríguez Rico.

Amparo directo 160/2001. Aram H. Hodoyan Navarro. 17 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez Martínez.

Amparo directo 178/2001. Aram H. Hodoyan Navarro. 19 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Morales Hernández. Secretario: Sergio Javier Coss Trueba.

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Abril de 2002

Tesis: V.2o. J/55

Página: 1036

CRÉDITO FISCAL, CANCELACIÓN POR INCOSTEABILIDAD DEL MOMENTO A PARTIR DEL CUAL LA AUTORIDAD PUEDE O NO HACERLO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE). De conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, **la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para cancelar créditos**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS 3
FALLA DE ORIGEN

129

fiscales menores o equivalentes a dos mil quinientas unidades de inversión, además de cubrir el requisito de inestabilidad y otros que prevé la ley; sin embargo, para que pueda materializarse tal facultad, primero se debe determinar el crédito y una vez fijado éste se debe solicitar ante la citada autoridad su cancelación, y será hasta que la autoridad fiscal inicie el procedimiento administrativo de ejecución ordenando el requerimiento de pago y embargo, en caso de impago, cuando ya se puede constatar la voluntad de cancelar o no el crédito fiscal que previamente se determinó.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 192/2001. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 11 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Raquel Nieblas Germán.

Revisión fiscal 218/2001. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 11 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretario: Cruz Fidel López Soto.

Revisión fiscal 202/2001. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 18 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Raquel Nieblas Germán.

Revisión fiscal 307/2001. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 14 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Ernesto Encinas Villegas, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.

Revisión fiscal 323/2001. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 18 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Raquel Nieblas Germán.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, septiembre de 2001, página 1159, tesis XV.1o. J/8, de rubro: "CRÉDITOS FISCALES, CANCELACIÓN. ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE 1999).".

Derivado de lo anterior se puede decir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación apoya la aplicación del citado artículo al ratificar que la cancelación es una facultad discrecional de la autoridad fiscal, además, deja en claro que la cancelación no se crea para beneficiar al contribuyente, sino por la necesidad de proteger el erario

público, es por esta razón que me parece adecuado que, tratándose de la solicitud de devolución de un crédito fiscal pagado la autoridad fiscal no realice dicha devolución, porque devolver un crédito fiscal de ésta naturaleza generaría un costo para la administración pública, que es lo que trata de evitar la aplicación del citado artículo.

4.9.- CRITERIO SOSTENIDO POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Realizando una búsqueda en el disco de Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa 2000, encontré tres tesis que hablan sobre la cancelación de créditos fiscales, pero al igual que las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, solo hacen referencia al artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999.

Derivado de estas tres tesis se puede observar que el hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, del estudio que realiza al artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación sostiene que dicho artículo contiene una facultad discrecional de la autoridad y no la obligación de cancelar un crédito, por lo que, en caso de que la autoridad niegue la cancelación de un crédito fiscal no genera la ilegalidad de la resolución, por no aplicarse la facultad en referencia, esto es así porque la cancelación deriva de una incosteabilidad para su cobro, es decir, resulta mayor la inversión para accionar el mecanismo recaudatorio del Estado, en proporción de las cantidades a recuperar, de lo que resulta que cuando se cancela un crédito fiscal es en perjuicio del

crario federal, por lo que no es obligación de la autoridad cancelar todos los créditos fiscales que sean iguales o inferiores a 2,500 unidades de inversión.

Es por ello que si en el desarrollo del Juicio de Nulidad la autoridad demuestra que el crédito fiscal combatido ya fue cancelado y lo comprueba con la documentación correspondiente procede el sobreseimiento de dicho juicio de nulidad.

Para corroborar lo dicho con anterioridad se transcriben las siguientes tesis jurisprudenciales:

Tesis: IV-TASR-IX-313

R.T.F.F. Año II. No. 23. Junio 2000. Pág: 193

Aislada Cuarta Época.

Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (FACULTADES DE LAS AUTORIDADES)

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.- EL NO EJERCICIO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL QUE SE CONTIENE EN EL ARTÍCULO 14 DE ESA LEY, NO RESULTA UNA CAUSAL DE ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN POR LA QUE SE DETERMINA UN CRÉDITO FISCAL.-

Si bien, el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubieren sido inferiores o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión, liberando al contribuyente de su pago; no debe perderse de vista que en el dispositivo de cuenta se contiene una facultad discrecional de la autoridad, mas no así una obligación de cuyo incumplimiento se genere la ilegalidad de la resolución en cuyo conducto no se aplicó la facultad de referencia, habida cuenta además que la cancelación que ahí se señala deriva de una incosteabilidad para su recuperación, esto es, que resulta mayor la inversión para accionar el mecanismo recaudatorio del estado, en proporción de las cantidades a recuperar, de ahí pues que en todo caso el no cancelar los créditos inferiores o igual al

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión resulta en perjuicio económico del erario federal, mas nunca resulta susceptible de traducirse en una ilegalidad, ya que como se repite la cancelación que nos ocupa deviene de una facultad discrecional de la autoridad y no así de una obligación legal a su cargo. (5)

Juicio No. 1315/99-01-01-1.- Sentencia de fecha 17 de enero del 2000, aprobada por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

Tesis: IV-TASR-XXVII-325
R.T.F.F. Año II. No. 23. Junio 2000. Pág: 262
Aislada Cuarta Época.
Tercera Sala Regional Golfo - Centro (Jalapa)
Materia: PROCESAL (SOBRESEIMIENTO)

SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO.- PROCEDE CUANDO LA MULTA ORIGINALMENTE COMBATIDA MEDIANTE RECURSO DE REVOCACIÓN HA SIDO CANCELADA.-

El artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998, establece lo siguiente: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago"; por lo que si la autoridad demandada demuestra con los documentos públicos idóneos que el crédito fiscal combatido por la accionante mediante recurso de revocación fue dado de baja con motivo del Proceso Masivo de Cancelación de Créditos, derivado de la aplicación del citado artículo 14, no obstante que la multa haya sido confirmada al resolverse el aludido medio de defensa, procede el sobreseimiento del juicio con apoyo en lo dispuesto por el artículo 202, fracción XIV, del Código Fiscal de la Federación. (17)

Juicio No.- 105/99-07-03-6.- Sentencia de 27 de enero del 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Teresa de Jesús Islas Acosta.- Secretario: Lic. Oscar Daniel Lara Balderas.

Tesis: IV-TASR-XXIV-255



R.T.F.F. Año II. No. 18. Enero 2000. Pág: 68
 Aislada Cuarta Época.
 Segunda Sala Regional del Noreste (Monterrey).
 Materia: PROCESAL (SOBRESEIMIENTO)

CANCELACIÓN DE CRÉDITOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1999.- PROCEDE EL SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO POR DERIVAR AQUÉLLA DE UNA FACULTAD FORMALMENTE LEGISLATIVA Y MATERIALMENTE ADMINISTRATIVA.-

Si a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999, el Congreso de la Unión facultó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para CANCELAR créditos fiscales, por incosteabilidad, eminentemente esta disposición constituye, en juicio, una revocación de facto, dado que si bien es verdad que nominalmente, el citado Congreso le dio el tratamiento de cancelación, también no deja de ser verdad que ésta conlleva a la liberación del pago del crédito fiscal, por mandato legal, a través de un ordenamiento de carácter general, abstracto e impersonal que se traduce en una revocación formalmente legislativa y materialmente administrativa. Formalmente legislativa por provenir de un ordenamiento legal y, materialmente administrativa en razón de que compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. por conducto de los entes facultados para ello, cumplir con el mandato de cancelar créditos, luego, si durante el juicio la autoridad demandada 'reconoce' la cancelación del crédito ejercida por la autoridad recaudadora, esta confesión se traduce en verdad legal procediendo el sobreseimiento del juicio por desaparecer de la vida jurídica el adeudo fiscal impugnado. (6)

Juicio No. 133/99-01-02-9.- Sentencia de 12 de agosto de 1999, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera.- Secretaria: Lic. Clemencia González González.

Derivado del análisis realizado de la figura de la cancelación de créditos fiscales. a que se refiere el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 y tomando en cuenta la actual redacción del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, considero que el artículo 16 de

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2004 debería quedar de la siguiente manera:

“Artículo 16.- Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro sea exigible y el importe del crédito al 31 de diciembre de 2002 sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión.

No se podrá efectuar la cancelación de los créditos cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite señalado en el párrafo que antecede, ni cuando se trate de créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Una vez cancelado un crédito fiscal que cumpla con las características que este artículo señala, la autoridad fiscal tiene la obligación de cancelar todos aquellos que se encuentren en la misma hipótesis normativa.

No se podrán cancelar créditos fiscales cuyo importe sea inferior a las 2,500 unidades de inversión que se hayan generado por concepto de infracciones a las diversas disposiciones fiscales.

La autoridad fiscal debe dar a conocer a los contribuyentes la existencia de este beneficio, para lo cual redactará un documento que señale en forma precisa, concreta y

entendible para el público en general los requisitos que se necesitan para cancelar un crédito fiscal, además deberá facilitar la información relativa al tipo de cambio de la unidad de inversión a moneda nacional.

La cancelación de dichos créditos liberan al contribuyente de su pago.”

Aunque el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003 no habla sobre cancelación, sino más bien sobre condonación, considero que en la ejecución material de dicho artículo al contribuyente poco importa el nombre que se le de a la operación, porque, lo que realmente importa es que su aplicación realmente extinga la obligación de pago y le de certidumbre al contribuyente y seguridad jurídica, por este motivo creo que es importante que el procedimiento de cancelación debe ser sencillo y rápido, lo cual beneficia al contribuyente y a la autoridad fiscal.

CONCLUSIONES

- 1.- La relación jurídica tributaria da las bases para que se determine un crédito fiscal y pueda determinarse quien es el sujeto que deberá pagar dicho crédito y la autoridad ante quien ha de entregar el pago.
- 2.- Los elementos de la relación jurídica tributaria son el sujeto activo (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios), el sujeto pasivo (contribuyentes) y un vínculo jurídico que une a estos dos sujetos.
- 3.- Para evitar que un contribuyente pague dos o tres veces el mismo impuesto surge como solución la coordinación fiscal que establece el porcentaje que a cada sujeto activo le corresponde por recaudación de determinados impuestos, una solución que aún necesita ser perfeccionada, pero que de momento se aplica.
- 4.- El Estado debe hacer lo necesario para allegarse de recursos económicos, para de esa forma, poder desarrollar su actividad, es por ello que recibe el pago de los contribuyentes y de otros sujetos a quienes denomina responsables, para que su actividad de recaudación sea más rápida y efectiva.
- 5.- La capacidad como atributo del sujeto pasivo en materia fiscal es irrelevante, ya que, cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis prevista en la ley como hecho generador de un impuesto, queda obligado a pagar dicho impuesto.

- 6.- El domicilio es de suma importancia, en razón de que se toma como referencia para saber a que autoridad debe entregar el pago el sujeto pasivo.
- 7.- Crea un registro federal de contribuyentes para, de esa forma saber cuantas personas deben contribuir al gasto público y la forma en que deberán declarar sus impuestos, así como el monto a pagar.
- 8.- Para que un crédito fiscal pueda ser exigido, primero debe determinarse en cantidad líquida y haber transcurrido el plazo para que el sujeto pasivo realice el pago, entonces, la autoridad podrá exigir el pago del crédito fiscal.
- 9.- La materia fiscal debe obedecer a determinados principios, siendo el más importante de ellos el principio de legalidad, es decir, todo impuesto debe estar señalado en una ley, para que pueda ser cobrado.
- 10.- El principio de legalidad es importante porque obliga a la autoridad a obedecer los preceptos legales que rigen la materia fiscal, y en caso de que actúe en forma contraria, el contribuyente podrá impugnar el acto de autoridad.
- 11.- Este principio otorga medios de defensa al contribuyente en caso de que las autoridades fiscales excedan las facultades que la ley les otorga.

12.- El principio de proporcionalidad y equidad es necesario, en razón de que, cuando una contribución se fije en cantidad líquida respete la capacidad contributiva del contribuyente, y en igualdad de circunstancias con otros contribuyentes se le otorgue un trato igual.

13.- La proporcionalidad adquiere importancia porque si una contribución es en exceso gravosa para el sujeto pasivo puede ocasionar que se extinga una fuente de ingresos para el Estado, lo que a la larga le generaría una carga extra al Estado.

14.- Para cobrar una contribución la autoridad fiscal no debe conceder privilegios a favor de determinadas personas, esto en razón de que los demás contribuyentes en forma de protesta podrían negarse a pagar un crédito fiscal por observar que hay un trato desigual en igualdad de circunstancias.

15.- Es obligación de la autoridad fiscal destinar al gasto público los ingresos que obtenga por concepto de recaudación de contribuciones.

16.- Cuando el contribuyente observa que el pago de sus impuestos se le devuelve en forma de servicios, no se rehusará a pagar impuesto, pero, si por el contrario observa que el monto de lo que paga solo sirve para enriquecer a determinados políticos, buscará la forma de no pagar impuestos.

17.- Es necesario que no se apliquen las leyes fiscales en forma retroactiva en razón de que podrían lesionarse derechos que el contribuyente ya haya adquirido, y por consiguiente generaría incertidumbre en los contribuyentes, respecto de si debe o no pagar determinados impuestos que ya no contemplaba como un gasto.

18.- La Ley de Ingresos de la Federación es el ordenamiento, que en materia fiscal, se aplica después de la Constitución, es por ello que es importante los principios que contempla el artículo 34 de la citada ley.

19.- Estos principios son que en una iniciativa de ley en la que se pretenda crear un impuesto, modificar los ya existentes deben señalar expresamente el artículo que ha de reformarse, y por consiguiente reformar los artículos que se relacionen con él.

20.- Esto obedece a una necesidad de los contribuyentes por tener conocimiento de la necesidad de un impuesto y el impacto que tendrá en la economía del país.

21.- Junto a estos principios en la doctrina tres tratadistas nos enumeran otros principios que son de importancia para el buen desempeño de la materia fiscal.

22.- Adam Smith señala como principios el de: Justicia, Certidumbre o Certeza, Comodidad y Economía.

23.- Se entiende que los impuestos son justos, en la medida que son proporcionales a la capacidad contributiva de los contribuyentes, principio que se desarrolla mediante la aplicación de dos reglas, la generalidad y la uniformidad.

24.- Se entiende por generalidad, que todos los habitantes de un país deben contribuir al gasto público, y la uniformidad que ordena que, frente a un mismo impuesto, en igualdad de circunstancias, se debe tratar igual a los contribuyentes.

25.- La regla general de que todos quedan obligados a contribuir al gasto público encuentra una excepción y es que se exime del pago de contribuciones a las personas que tienen un mínimo de ingresos para su subsistencia, el caso de las industrias nuevas y necesarias para la economía de un país y a los concesionarios de determinados servicios.

26.- El principio de certidumbre o certeza obliga a que todo impuesto debe ser cierto y determinado, es decir, no deben dejarse alguno de sus elementos al arbitrio y discreción de las autoridades encargadas de su recaudación para evitar que se abuse del contribuyente o se le intimide a pagar una cantidad superior a la fijada en una ley.

27.- El respeto de este principio ayudará a que los contribuyentes desconfíen menos de las personas que se encargan de realizar el cobro o de realizar visitas de inspección para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

28.- También concede un medio de defensa para los contribuyentes, en contra de los excesos que los funcionarios realicen en contra de ellos.

29.- Se respeta este principio cuando se redactan leyes que pueden entender la mayoría de los contribuyentes, es decir, cuando no se utiliza un lenguaje técnico, cuando se determina en forma precisa el hecho que genera un impuesto, el monto a pagar, tiempo de pago y autoridad ante quien ha de entregarse el pago.

30.- El principio de comodidad se refiere a que debe establecerse la forma y el tiempo de pago de un impuesto en épocas que no sean tan gravosas para el contribuyente y que el lugar en donde ha de realizar el pago no tenga una distancia enorme.

31.- El principio de economía señala que el monto a recaudar debe ser superior a los gastos que se realicen para cobrar un crédito fiscal.

32.- Para que este principio se lleve a cabo es necesario que las personas encargadas de realizar el cobro sean personas preparadas, que no se deban realizar un sin fin de trámites administrativos, que no se ocupen muchas personas y que no se establezcan unas multas excesivas que exterminen la fuente de ingresos.

33.- Creo que en nuestro país es necesario eliminar la burocracia y contratar a personas que no se comporte de forma prepotente con los contribuyentes, además de que se de la

información que requieran los contribuyentes cuando quieran realizar el pago de un crédito fiscal.

34.- También es necesario que no haya tantas reglas para realizar el pago de un crédito fiscal o para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, ya que tantas reglas pueden generar que el contribuyente necesariamente incurra en una falla, y por consiguiente se haga acreedor a una infracción.

35.- Adolfo Wagner señala como principios de los impuestos, principios de política financiera (suficiencia y elasticidad de la imposición), principios de economía pública (elección de buenas fuentes de impuestos y elección de clases de impuestos), principios de equidad o repartición equitativa (generalidad y uniformidad) y principios de Administración fiscal.

36.- Los principios de política financiera se refieren a que lo recaudado debe cubrir las necesidades financiera de un periodo determinado, y la elasticidad se refiere a que los impuestos deben adaptarse a las variaciones de las necesidades de un país.

37.- El principio de economía pública se refiere a la fuente que se ha de gravar, ya sea la renta, capital o producción tomando en cuenta la actividad económica de un país y decidir si gravar con impuestos directos o indirectos.

38.- Creo que un problema en nuestro país es que al aprobar la creación de un impuesto no se realiza un estudio de la economía del país ni el efecto que tendrá este impuesto en las finanzas públicas, y si realmente su recaudación será benéfica para la Administración Pública.

39.- Los principios que señala Harold M. Sommers son los siguientes: capacidad de pago, del beneficio, del crédito por ingreso ganado, ocupación plena y conveniencia.

40.- Solo haré comentario al principio del crédito por ingreso ganado, ya que se establece que, quienes obtengan sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo debe recibir un tratamiento favorable a aquellos que obtienen sus ingresos especulando.

41.- Debe favorecerse a quien obtiene sus ingresos por capital, renta o producción porque genera empleos o industrias, es decir, ayuda a la economía del país, en cambio los que especulan, solo se aprovechan de la riqueza.

42.- Es criticable que nuestro gobierno imponga muchos impuestos sobre la fuente de capital, renta o producción y exente de impuestos a quienes especulan en la bolsa de valores, cuando la imposición de impuestos debe ser al revés.

43.- En la medida en que todos estos impuestos sean respetados se creará un contribuyente con conciencia de realizar el pago de un crédito fiscal, lo cual ayudará a

que las autoridades fiscales cuenten con un monto superior de recaudación de impuestos. sin embargo, en la medida en que estos principios no se respeten el contribuyente buscará la forma de evadir la aplicación de las leyes fiscales, lo cual implica menos recaudación de impuestos.

44.- La cancelación de un crédito fiscal se realiza para evitar un doble gasto a las autoridades fiscales, sin embargo, al establecerse un monto inferior a las 2,500 unidades de inversión, genera que muchas infracciones puedan ser canceladas.

45.- El artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003. debe señalar el procedimiento para cancelar o condonar un crédito fiscal.

46.- Deben revisarse los montos de las infracciones que se encuentran fijadas en el Código Fiscal de la Federación, para evitar que se cancelen o condonen créditos fiscales que deriven de ese Código y cuyos montos en moneda nacional son inferiores a las 2,500 unidades de Inversión.

47.- Resulta innecesario tener varios artículos en los cuales se especifique una sanción por incumplimiento de las obligaciones fiscales, si con la aplicación del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2003, se pueden cancelar o en su caso condonar dichos créditos.

48.- Es necesario elevar los montos de las infracciones, o elevar el rango de las unidades de inversión para evitar un gasto doble en los recursos económicos de las autoridades fiscales, que por un lado impondrán una sanción y por otro lado condonarán el crédito fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo.- Derecho Fiscal, décimo segunda edición, Editorial Themis, México 1997.
- 2.- BORJA SORIANO, Manuel.- Teoría General de las Obligaciones, novena edición, Editorial Porrúa, México 1984.
- 3.- DE LA CUEVA, Arturo.- Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México 1999.
- 4.- DE LA GARZA, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano, décimo novena edición, cuarta reimpression, Editorial Porrúa, México 2001.
- 5.- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario, tercera edición, quinta reimpression, Editorial Porrúa, México 2001.
- 6.- FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús.- Derecho Fiscal, serie jurídica, Editorial McGraw-Hill, México 1998.
- 7.- FLORES ZAVALA, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos, trigésima tercera edición, Editorial Porrúa, México 2002.
- 8.- GARCIA VIZCAÍNO, Catalina.- Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General, Editorial Ediciones Depalma, Buenos Aires 1996.
- 9.- JARACH, Dino.- El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1996.
- 10.- KAYE, Dionisio J.- Derecho Procesal Fiscal, Colección Textos Universitarios, sexta edición, Editorial Themis, México 2000.

- 11.- LUQUI, Juan Carlos.- La Obligación Tributaria, segunda edición, Editorial Ediciones Depalma, Buenos Aires 1989.
- 12.- MABARAK CERECEDO, Doricela.- Derecho Financiero Público, Editorial McGraw-Hill, México 1995.
- 13.- MARGAIN MANAUTAOU, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décimo cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
- 14.- PEREZ ARROYO, Fernando.- Derecho Financiero y Tributario, Parte General, novena edición, Editorial Civitas, España 1999.
- 15.- QUINTANA VALTIERRE, Jesús y otro.- Derecho Tributario Mexicano, cuarta edición, Editorial Trillas, México 1999.
- 16.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.- Derecho Fiscal, segunda edición, Editorial Harla, México, 1998.
- 17.- SAINZ DE BUJANDA, Fernando.- Lecciones de Derecho Financiero, décima edición apéndice de actualización al 30 de junio de 1994, Universidad Complutense, Facultad de Derecho Madrid, 1994.
- 18.- SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso.- Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Editorial Porrúa, México 2001.
- 19.- SÁNCHEZ LEON, Gregorio.- Derecho Fiscal Mexicano, Parte General, quinta edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980.
- 20.- SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús.- Nociones de Derecho Fiscal, quinta edición, Editorial Pac, S.A. de C.V., México 1991.
- 21.- SOMMERS, Harold M.- Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, primera edición, tercera reimpresión, Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1990.

- 22.- SPISSO, Rodolfo R.- Derecho Constitucional Tributario, primera edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1993.
- 23.- VALDEZ COSTA, Ramón.- Curso de Derecho Tributario, segunda edición, Editorial Depalma, Buenos Aires 1996.
- 24.- VILLEGAS, Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo Único, séptima edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1999.

LEGISLACIÓN

- 1.- Prontuario Tributario 2002, décimo séptima edición, Editorial Tax Editores Unidos, México 2002.
- 2.- Ley de Ingresos de la Federación.- Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 2003.
- 3.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. México, 2003.

ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS

- 1.- Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo II (B-Cla). Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires 1995.
- 2.- CABANELLAS, Guillermo.- Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II (C-Ch). vigésima edición, Editorial
- 3.- Diccionario Jurídico Espasa. Fundación Tomás Moro, Editorial Espasa Calpe.

OTRAS FUENTES

1.- IUS 2001

2.- IUS 2002

3.- Disco del Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa 2000.

INTERNET

1.- <http://www.offixfiscal.com.mx/articfeb.htm>. Pág. 1

2.- <http://www.cnic.org/informacion/Ingenieriacostos/indicadoresbm/vuiniv.htm>.

Pag. 1.

3.- <http://www.shcp.gob.mx/info/html/mex15.html>. Pág. 1.