

00721  
459



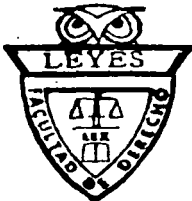
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS  
DE LA FACULTAD DE DERECHO**

**"PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCION DEL  
PAGO DE LO INDEBIDO".**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A  
**LEON SANTA ROSA VICTOR HUGO**

ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



CIUDAD UNIVERSITARIA,

2003

a



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.

# **PAGINACION DISCONTINUA**



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

Cd. Universitaria, D.F., 22 de mayo 2003.

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

**FALLA DE ORIGEN**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante LEÓN SANTA ROSA VÍCTOR HUGO, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO".

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 aprueba 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

-Entrego a la Dirección General de Bibliotecas ...  
 UNAM a difundir en formato electrónico e impreso -  
 contenido de mi trabajo recepcional:

NOMBRE: LEON SANTA ROSA  
VICTOR HUGO

FECHA: 15 - Agosto - 03

FIRMA: [Firma manuscrita]

b

**DIOS**

**Eres el motor que mueve al mundo,  
siempre tienes algo para mí,  
Eres el preferido de mis padres,  
El más cercano de mis hermanos**

**La mujer más amada,  
La piedra más antigua,  
El pétalo más tierno,  
El aroma más dulce,  
La noche insondable,  
El borboteo de la luz,  
El manantial que soy,**

**Con todo el amor,  
Con toda la fe,  
Con todo de parte mía  
Para ti Padre.**

C

**PAPÁ**

**Narciso León Meza.**

**Gracias,**

**Por tus cuidados,**

**Tu preocupación,**

**Por cuidar de mí,**

**Por tu amor,**

**Porque sin tu apoyo no hubiera podido seguir,**

**Porque este trabajo es más tuyo que mío**

**Porque este esfuerzo es para tí,**

**Porque lo que viene será de los dos,**

**Por lo que nos falta recorrer Juntos,**

**Gracias, Te Amo.**

d

**MAMÁ**

**María Elena Santa Rosa Durán.**

**Si el amor que me has dado,**

**Los cuidados, atenciones,**

**Los regaños aunque dolorosos pero justos,**

**Tuvieran un precio,**

**Ni con toda una vida te podría pagar,**

**Has formado lo bueno que hay en mí,**

**Por esto y por lo que me falta,**

**Este trabajo, y lo que hay en él**

**No es nada, comparado con lo que has hecho por mí,**

**Con todo el amor, para ti Mamá.**

**HERMANOS**

**Carlos, Guadalupe, Cynthia,  
Porque a pesar de lo distintos que somos,  
Porque a pesar de lo contrastantes  
de nuestras personalidades,  
Se que este logro no es solo mio,  
Este logro al igual que mi cariño y aprecio  
Es también para ustedes.**

F



**A MI FAMILIA.**  
**Abuelos, tíos, Sobrinos, primos,**  
**Porque forman parte de mí**  
**Como yo de sus vidas,**  
**Porque si no existieran estaría incompleto,**  
**Como este trabajo sin una dedicatoria para ustedes,**  
**Por ser lo que son,**  
**Porque formamos parte de un todo,**  
**Y ese todo se llama familia,**  
**Gracias los quiero.**

**MAESTRO.**  
**Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles.**  
**Gracias por sus clases,**  
**Por sus consejos,**  
**Por asesorar este trabajo,**  
**Por impulsar el gusto por el Derecho Fiscal,**  
**Por apoyarme tanto en este camino,**  
**Por enseñarme que no es mejor el que más sabe**  
**Sino el que más se esfuerza,**  
**Gracias.**

h

**A MIS MAESTROS.**

**Lic. Ana Isabel Flores Solano y Gabriel Pérez Guerrero.**

**Gracias por su esfuerzo.**

**Gracias por transmitir sus conocimientos,**

**Por preocuparse por sus alumnos,**

**Por esas clases que me formaron como abogado,**

**Por contribuir a mi preparación,**

**Con todo respeto y admiración.**

**A MIS AMIGOS.**

**Aída, Adriana, Alma, Carlos, Arturo.**

**En el saco de mi corazón  
me llevo todos los momentos que compartimos,  
Su compañía fue fundamental para no estar solo,  
Su comprensión fue indispensable para tolerar los errores,  
La historia que creamos juntos fue muy buena,  
Es imposible olvidar el pasado y pagarlo con lo presente,  
A pesar de que cada uno tiene su camino y su dicha,  
Siempre los recordare con cariño.**

J

**A MI UNIVERSIDAD.**  
**A ti que algún día me abriste las puertas,**  
**A ti que me formaste como universitario,**  
**A ti que me preparaste para enfrentarme al mundo,**  
**A ti que me sigues abriendo tus puertas.**  
**A ti que me diste una carrera,**  
**Gracias universidad.**

K

## ÍNDICE

### PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO.

<b>Introducción.</b>	I
<b>CAPITULO 1.- RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.</b>	<b>Pág. 1</b>
<b>1. Concepto.</b>	<b>Pág. 1</b>
<b>2. Sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria.</b>	<b>Pág. 5</b>
2.1.1 Sujeto activo.	Pág. 5
2.1.1.1. Concepto.	Pág. 5
2.2. Sujeto pasivo.	Pág. 10
2.2.1. Concepto.	Pág. 10
2.2.2. Clases.	Pág. 16
2.2.2.1. Responsables solidarios.	Pág. 17
2.2.2.2. Sustitutos.	Pág. 22
<b>3. Capacidad para ser sujeto en la relación jurídico tributaria.</b>	<b>Pág. 25</b>
<b>4. Domicilio.</b>	<b>Pág. 29</b>
4.1. Clases de domicilio.	Pág. 35
<b>5. Registro Federal de Contribuyentes.</b>	<b>Pág. 37</b>
5.1. Sujetos a inscripción.	Pág. 39
5.2. Requisitos de Inscripción.	Pág. 40

<b>CAPITULO II. BASE CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS.</b>	<b>Pág. 46</b>
<b>1.- Art. 31 Fracción IV.</b>	<b>Pág. 46</b>
<b>2.- Principios Constitucionales de los impuestos.</b>	<b>Pág. 47</b>
2.1. Principio de reserva de ley.	Pág. 47
2.2. Generalidad.	Pág. 52
2.3. Obligatoriedad.	Pág. 55
2.4. Vinculación con el gasto público.	Pág. 55
2.5. Gasto público destinado a la Federación, Estados, Municipios y D.F.	Pág. 61
2.6. Proporcionalidad.	Pág. 64
2.7. Equidad.	Pág. 69
<b>3.-Principios teóricos.</b>	<b>Pág. 77</b>
3.1. Uniformidad.	Pág. 77
3.2. Certidumbre.	Pág. 78
3.3. Comodidad.	Pág. 80
3.4. Economía.	Pág. 81
<b>4.- Elementos de los impuestos.</b>	<b>Pág. 83</b>
4.1. Objeto.	Pág. 84
4.2. Cuota.	Pág. 86
4.3. Base.	Pág. 87
4.4. Tarifa	Pág. 88
4.5. Obligaciones.	Pág. 89
4.5.1. Obligaciones del sujeto activo.	Pág. 89
4.5.2. Obligaciones del sujeto pasivo.	Pág. 93

## **CAPITULO III. OBLIGACIÓN DE PAGAR.**

Pág. 96

### **1.- Nacimiento de la obligación.**

Pág. 96

1.1. Potestad tributaria.

Pág. 97

1.2. Hecho Imponible.

Pág. 99

1.3. Hecho generador.

Pág. 106

### **2.- Determinación de pagar.**

Pág. 108

2.1. Concepto.

Pág. 108

2.2. Clases de determinación.

Pág. 114

2.3. Declaración.

Pág. 117

2.4. Determinación por el sujeto pasivo.

Pág. 119

2.4.1. Efectos.

Pág. 121

2.5. Determinación por el sujeto activo.

Pág. 122

2.5.1. Efectos.

Pág. 123

2.6. Revisión de la determinación.

Pág. 123

### **3.- Pago del impuesto.**

Pág. 124

1. Concepto.

Pág. 124

2. Objeto del pago.

Pág. 132

3. Requisitos del pago.

Pág. 133

4. Formas de pago.

Pág. 134

5. Efectos del pago.

Pág. 136

6. Saldos a favor.

Pág. 137



<b>CAPITULO IV. PAGO DE LO INDEBIDO.</b>	<b>Pág. 139.</b>
<b>1. Pago de lo Indebido.</b>	<b>Pág. 139</b>
1. Concepto.	Pág. 139
2. Causas.	Pág. 140
3. Consecuencias.	Pág. 142
<b>2. Devolución del pago de lo indebido.</b>	<b>Pág. 151</b>
1. Concepto de devolución.	Pág. 151
2. Procedimiento de devolución.	Pág. 152
3. Requisitos para la devolución.	Pág. 159
4. Plazos para la devolución.	Pág. 163
5. Formas de devolución	Pág. 164
6. Prescripción en la devolución.	Pág. 168
<b>3. Principios que rigen el pago.</b>	<b>Pág. 172</b>
1. Constitucionales.	Pág. 172
1.1. Legalidad.	Pág. 172
1.2. Igualdad.	Pág. 173
1.3. Proporcionalidad.	Pág. 175
1.4. Equidad.	Pág. 176
1.5. Garantía de audiencia.	Pág. 177
1.6. Derecho de petición.	Pág. 178
<b>Conclusiones.</b>	<b>Pág. 180</b>
<b>Bibliografía.</b>	<b>Pág. 184.</b>

## **INTRODUCCIÓN.**

La presente tesis es muy importante porque contiene un tema del cual se conoce mucho en derecho privado, como lo es el Pago de lo Indebido, pero en materia Fiscal no es muy manejado.

Respecto al pago de lo indevido la legislación fiscal, concretamente el Código Fiscal de la Federación, contiene inmerso una garantía que se otorga al contribuyente, que consiste en que si por error paga algo que no debía, o aún debiendo una determinada cantidad, la paga en exceso, tiene derecho siempre y cuando cumpla con todos los requisitos establecidos en la ley, a que se le devuelva esa cantidad actualizada a la fecha de devolución.

Esto a simple vista pudiera ser algo muy bueno y justo, pero la verdad es que al estudiar a fondo este procedimiento, nos damos cuenta que tiene muchas imperfecciones, que deben ser corregidas por el legislador, ya que éstas se convierten en obstáculos que finalmente, no permiten que el particular goce completamente del ejercicio de este derecho.

Se van analizar algunos puntos que se consideran que incluso son contrarios a la Constitución, por no respetar el principio de equidad, ya que en este procedimiento no se da un trato igual al contribuyente como sujeto activo del procedimiento, que en otras circunstancias se le pudiera dar a la autoridad cuando exige el pago de un crédito fiscal.

**A pesar de todos los errores que contiene el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, es sin duda un precepto de suma importancia para el contribuyente, es por eso que proponemos que se eliminen los obstáculos que impiden que el contribuyente goce plenamente de ese derecho.**

# **PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO.**

## **I. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.**

### **1.- CONCEPTO.**

Antes de desarrollar el tema central de esta tesis, es preciso explicar algunos aspectos de suma relevancia, que ayudarán a comprender un poco mejor la explicación del procedimiento de devolución del pago de lo indebido.

Uno de estos aspectos es la relación jurídico tributaria, la cual la podemos entender como el vínculo jurídico, que se establece entre dos sujetos uno activo, que siempre es el Estado, y otro pasivo, del cual se pueden presentar desde el punto de vista doctrinal algunas clases como son: el responsable solidario y el sujeto sustituto; este vínculo jurídico tiene inmerso derechos y obligaciones recíprocas, como son el derecho del Estado a recibir el pago de un crédito fiscal, y el cumplimiento de una obligación por parte del sujeto pasivo por haber realizado el hecho generador que dio origen a la obligación antes mencionada.

A continuación se mencionarán otros conceptos doctrinales sobre la relación jurídica tributaria, para entender mejor este concepto.

Para el autor Narciso Sánchez Gómez la relación jurídico 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 cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo"<sup>1</sup>.

Para el maestro Delgadillo Gutiérrez la relación jurídica tributaria es el "vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria".

Héctor. B. Villegas establece que la relación jurídica principal es "el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación"<sup>2</sup>.

También menciona que de esta definición se desprenden dos características de ésta pudiéndose entender de la sucesiva forma.

- a) "Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante y una consecuencia jurídica.
- b) Como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquél que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su obligación correlativa integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante"<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2da. Edición, Ed. Porrúa, México 2001, p 337.

<sup>2</sup> Villegas B. Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ta edición, Ed. DePalma, Buenos Aires, 1993, p 246.

<sup>3</sup> Villegas B. Héctor, Op. Cit, p 247.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato explica que la relación jurídico tributaria, "la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria"<sup>4</sup>.

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

Algunos autores no hablan específicamente de una relación jurídica tributaria, sino que se refieren solamente a una obligación tributaria, tal es el caso de Carlos Giuliani Fonrouge, el cual nos habla de la existencia de una obligación fiscal y nos dice que "es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley"<sup>5</sup>.

El autor Gregorio Sánchez León nos habla también de una obligación fiscal definiendo a esta como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie"<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, 2da. Edición, Ed. Harla, México 1986, p 112.

<sup>5</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero, Ed. DePalma, Buenos Aires, 1992, p.392.

<sup>6</sup> Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 5ta. edición, Cárdenas editor y distribuidor, México 1986, p 294.

En conclusión, podemos decir que las relaciones jurídicas entre el Estado como sujeto activo y el sujeto pasivo tienen como objetivo el cumplimiento de obligaciones tributarias o fiscales, que pueden ser ya sea de dar, hacer, de no hacer o de tolerar.

Estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas: un acreedor (Estado) que tiene derecho a exigir el cumplimiento de una obligación, y otra que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar (Sujeto Pasivo). Se llama relación jurídica tributaria, ya que tienen como finalidad primordial el pago de tributos.

Aunque tiene como finalidad principal el pago de tributos, ésta suele no ser la única, ya que dependiendo de lo que esté establecido en la ley, se puede estar obligado a cumplir con otras condiciones establecidas en ella.

De todas las definiciones anteriores, se desprenden características de la relación jurídica tributaria, las cuales plasmamos enseguida.

- a) Es un vínculo jurídico.
- b) Existe una obligación por haberse producido el hecho generador.
- c) Intervienen el Estado como sujeto activo, y un sujeto pasivo.
- d) Se tiene como obligación principal pero no única el pago de una cantidad de dinero.

## **2.-SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.**

### **2.1. SUJETO ACTIVO.**

#### **2.1.1. CONCEPTO.**

"Es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa prestación, y en congruencia con este nuevo marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social"<sup>7</sup>.

En México, desde el punto de vista Constitucional solo hay un sujeto activo que es el Estado, entendiendo por éste a la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal, ya que así lo dispone el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

El profesor Raúl Rodríguez Lobato sostiene que "el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria"<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 366.

<sup>8</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op Cit. P 133



"En vista de lo anterior en México los organismos descentralizados, aunque colaboran con el poder Ejecutivo en la administración Pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y en todo caso para serlo será necesario reformar la Constitución Federal. También sostiene que en el derecho tributario existe un solo sujeto activo de la obligación fiscal, y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de la soberanía"<sup>9</sup>

Entonces, en atención a lo mencionado anteriormente, podemos entender que dentro de la Organización del Estado Mexicano los sujetos activos son: La Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios.

"Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el Derecho de exigir el pago de los tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio solo tiene la facultad de recaudarlos"<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Idem.

<sup>10</sup> Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Trigésimo primera edición, Ed. Porrúa, México 1995, p 53.

El profesor Rodríguez Lobato al hablar de uno de los sujetos activos de la relación jurídica tributaria como es la Federación nos dice: "ésta tiene potestad exclusiva en las materias de: comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el artículo 27, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, energía eléctrica entre algunas otras. En los términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 de la Constitución federal. La Federación posee fuentes que solo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten para cubrirlo"<sup>11</sup>.

Gregorio Sánchez León nos dice que "es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como son los poderes legislativos (federal y locales), porque la misma se traduce en la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, solo puede recaer en el Poder Legislativo tanto federal como local y por lo que respecta a los municipios, las legislaturas de los Estados establecen las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el municipio no es titular del poder fiscal, pero por el contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo"<sup>12</sup>

"Otro de los sujetos activos de la relación Tributaria son las entidades federativas, que salvo a las limitaciones previstas en la Constitución Mexicana, tienen facultades concurrentes con la Federación, para gravar todas las demás fuentes económicas"<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Op. Cit. P 136.

<sup>12</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 285

<sup>13</sup> Rodríguez Lobato Raúl. Op. Cit. P 136.

"El último de los sujetos activos de la relación tributaria es el municipio el cual es sin duda, 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"<sup>14</sup>.

"Una de las causas principales para la precaria situación financiera de los municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el municipio únicamente tiene la libre administración de su hacienda"<sup>15</sup>.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido Jurisprudencia sobre el tema de los municipios en los siguientes términos: "... los impuestos municipales decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos importa una violación constitucional"<sup>16</sup>.

De este criterio Jurisprudencial se desprende que los municipios únicamente tiene la facultad para recaudar los impuestos, sin embargo no tiene facultad legal para imponerlos mediante ley, ya que esta facultad es única de las entidades federativas.

Sin embargo, en la doctrina encontramos diferentes opiniones sobre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y éstas son contrarias a lo que anteriormente se ha explicado, ya que mencionan que "además de la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal puede haber otros

---

<sup>14</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 140.

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 54

sujetos activos de la obligación fiscal como es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son la prestación de servicios públicos o sociales, o la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional"<sup>17</sup>.

Flores Zavala menciona que: "el fisco también esta integrado por organismos descentralizados fiscales autónomos, que componen la administración pública paraestatal, los cuales modernamente vienen a ser también sujetos activos individualizados del crédito fiscal"<sup>18</sup>.

En conclusión, podemos señalar que conforme al artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento legal, solo puede haber cuatro sujetos activos de la relación Jurídica tributaria como son: la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal, y por ningún motivo puede haber otro sujeto activo diferente a los señalados, ya que serán declarados inconstitucionales por ir en contra de lo mencionado en nuestra Constitución.

Respecto al municipio, como ya se ha mencionado podría decirse que tiene una característica diferente a la de la Federación, Estados y el Distrito Federal, ya que tiene la facultad para recaudar los impuestos, pero no tiene la facultad para establecerlos, por que constitucionalmente sólo tienen esta facultad las Entidades Federativas, sin embargo gracias a lo establecido en el artículo 31 Constitucional sí pueden ser sujetos activos.

---

<sup>17</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 132.

<sup>18</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 53.

Para finalizar la exposición respecto a este tema, hay que mencionar que los sujetos activos de la relación jurídica tributaria, siempre se basan en otros organismos para poder cumplir su potestad tributaria. Sin embargo como se ha mencionado, estos organismos tienen que depender en todos los aspectos de ellos (Organismos desconcentrados), ya que como se ha establecido los organismos descentralizados no pueden ser sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

## **2.2.SUJETO PASIVO.**

### **2.2.1.CONCEPTO.**

Desde el punto de vista doctrinal hay innumerables conceptos sobre este tema, de diversos estudiosos del derecho fiscal, por lo que a continuación reproducimos algunos de ellos que son de gran calidad para entender esta figura.

“Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc; pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél”<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 55.

"Es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad de dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa, o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley"<sup>20</sup>.

Para Carlos Giuliani Fonrouge el sujeto pasivo de la obligación tributaria es: "la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (Contribuyente) o un tercero"<sup>21</sup>.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato nos dice que el sujeto pasivo de la obligación fiscal "es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal"<sup>22</sup>.

El profesor Hugo Carrasco Iriarte explica que los sujetos pasivos "son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras"<sup>23</sup>.

Para Gregorio Sánchez León sujeto pasivo es "la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuado por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal"<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 366.

<sup>21</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. Op. Cit. P 406

<sup>22</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 147.

<sup>23</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal, Ed. Harla, México 1993, p 192.

<sup>24</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 290.

Al sujeto pasivo de la relación tributaria también se le pueden dar varias denominaciones o se puede entender de diferentes formas, ya que muchas veces, ya sea en la ley o por las autoridades mismas, se considera que puede haber varias clases de sujetos pasivos por diferentes circunstancias.

Al respecto Gregorio Sánchez León nos dice: "Al sujeto pasivo de la relación fiscal se le ha denominado también: deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, deudor verdadero, deudor causante, contribuyente etc. Tantas denominaciones derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que puedan resultar responsables de una obligación fiscal, bien porque no le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito"<sup>25</sup>.

En la legislación Fiscal específicamente en el Código Fiscal de la Federación, anteriormente se daba una definición de lo que se entendía por sujeto pasivo, lo cual era un punto acertado por parte del legislador para poder entender esta figura jurídica.

A continuación se presenta cómo se definía en anteriores códigos fiscales al sujeto pasivo.

El Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938 dice: "sujeto o deudor de un crédito de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal"<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Sánchez León, Gregorio, Op. Cit. P 286.

<sup>26</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op Cit. P 57.

El artículo 13 del Código Fiscal de 24 de diciembre 1966 menciona: "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal"<sup>27</sup>.

Desgraciadamente a partir del Código Fiscal de la Federación de 1981 ya no se da una definición de lo que se entiende por sujeto pasivo, esta circunstancia nos parece un error grave del legislador, ya que es sumamente necesario que se contemple un artículo en el código en donde se defina al sujeto pasivo, para que no haya una laguna legal al respecto.

Debido a lo anterior, los estudiosos del derecho fiscal se han dado a la tarea de establecer de una manera excelente, una definición del sujeto pasivo como ya se ha plasmado anteriormente, para que no exista un vacío al respecto y se tenga con precisión una definición de esta figura.

En la doctrina algunos autores aceriadamente diferencian al sujeto pasivo del sujeto pagador del impuesto. Al respecto podemos mencionar que son figuras diferentes, ya que el sujeto pasivo es el que tiene la obligación directa con el sujeto activo por haber realizado el hecho generador, que dio origen a dicha obligación. El sujeto pagador, por otra parte, es la persona que termina cumpliendo en muchas ocasiones, por diversas circunstancias, con la obligación tributaria.

Al respecto Flores Zavala nos dice: "Se puede hacer una distinción entre sujeto pasivo y pagador del impuesto. El sujeto pagador del impuesto es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los

---

<sup>27</sup> Idem.



impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos<sup>28</sup>.

A continuación se presentan una serie de conclusiones respecto a lo mencionado acerca del sujeto pasivo y el pagador del impuesto y estas son:

- 1.-"La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.
- 2.-No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.
- 3.- Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del impuesto.
- 4.- Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo, por ejemplo, expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador<sup>29</sup>.

Por otra parte podemos señalar que el carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en:

- 1.- "Una persona física.
- 2.- Una persona moral privada, como por ejemplo una sociedad mercantil.
- 3.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia,

---

<sup>28</sup> Idem.

<sup>29</sup> Idem.

como por ejemplo PEMEX, Ferrocarriles Nacionales de México y otras instituciones análogas.

#### 4.-La Federación, los Estados y los Municipios.

Respecto a esta característica Flores Zavala nos dice: "para saber cuándo, como regla general, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las entidades públicas, debemos tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del Estado".

Se han formulado sobre esta cuestión cuatro tesis: la que sostiene que el Estado tiene dos personalidades, una de derecho público y otra de derecho privado; la que sostiene que tiene una sola personalidad con dos aspectos; la que afirma que sólo tiene una personalidad de derecho privado y la que sostiene que no es necesario el concepto de personalidad del Estado. La legislación y la jurisprudencia mexicanas aceptan la tesis de la doble personalidad.

#### 5.-Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica diversa de la de sus miembros.

Puede suceder que varias personas sin constituir una persona moral, en los términos del derecho privado, unan sus patrimonios o exploten en conjunto determinada fuente de riqueza, en tal forma que su actividad económica reunida sea distinta de la actividad económica de cada una individualmente considerada.

#### 6.- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano. En el código Fiscal de la Federación actual en el artículo 1 cuarto párrafo menciona:

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados”<sup>30</sup>.

Por nuestra parte podemos decir que una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando éste tiene la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida.

Como conclusión a este tema podemos definir al sujeto pasivo como “La persona física o moral, que por haber realizado un hecho generador, dio nacimiento a la obligación fiscal establecida en la ley, la cual debe cumplir al ser exigida por el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, para dar cumplimiento a lo establecido en dicha disposición legal”.

El sujeto pasivo puede ser de diferentes clases como se analizará más adelante, pudiendo ser diferente el sujeto que dio nacimiento a la obligación fiscal, de aquél que se encargó de cumplir con ella, satisfaciendo así la exigencia del Estado como sujeto activo.

### **2.2.2. CLASES DE SUJETOS PASIVOS.**

Por lo que concierne al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en la doctrina encontramos que este puede tener algunas variantes, es decir el sujeto pasivo puede ser también tanto el sujeto sustituto, como el solidario de los cuales daremos una breve exposición a continuación.

---

<sup>30</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 62-69.

### **2.2.2.1. SOLIDARIOS.**

Respecto al sujeto pasivo por responsabilidad solidaria podemos decir que es un sujeto, que sin haber realizado el hecho generador de la obligación fiscal, por diferentes circunstancias establecidas en la ley o por voluntad propia, es el encargado de satisfacer la o las exigencias del sujeto activo, dando por concluida la obligación contraída por el contribuyente como responsable directo.

"Dice Giannini que además del sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse responsable del impuesto"<sup>31</sup>.

"Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del impuesto"<sup>32</sup>.

"Dino Jarach sostiene que análoga a la categoría de los sujetos pasivos por sustitución es la de otros sujetos cuya responsabilidad, sin embargo, no es sustitutiva sino conjunta, es decir solidaria. Aquí también el criterio de atribución resulta expresamente de la ley y no deriva de la naturaleza misma del hecho imponible.

---

<sup>31</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 507.

<sup>32</sup> Idem.

El criterio de atribución está constituido, en general, por la violación de una obligación o más bien consiste en una carga, que incumbe a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razón de su profesión o de su oficio, un ejemplo de ello es la actividad desarrollada por los notarios o los procuradores para el pago del tributo<sup>33</sup>.

“Para Plugiese también los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden por una deuda tributaria ajena, basándose en un vínculo global que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Trátase pues, de solidaridad derivada de la ley. Estamos frente a una situación jurídica característica del derecho tributario; fines prácticos de garantía y particularmente disciplinarios y represivos inspiraron al legislador para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, de manera que en algunos casos, podría hablarse de una verdadera responsabilidad a título represivo<sup>34</sup>.

Flores Zavala a la vez “sostiene que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término solidaridad tiene significado completamente distinto del que tiene en el Derecho Privado. Lo característico de esta ley es que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones y que no habrá derecho de repetición porque no lo establece la ley<sup>35</sup>.

“Berliri sostiene que si el responsable está obligado en vía subsidiaria, éste es el sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella; que

---

<sup>33</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 508.

<sup>34</sup> Idem.

<sup>35</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 509.

si el denominado responsable ésta obligado solidariamente con el contribuyente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero dado que resulta obligado al acreedor de la misma que el contribuyente, no es posible desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos. Como sujetos pasivos de la obligación tributaria, el denominado responsable y el solidario están en la misma posición<sup>36</sup>.

También podemos decir que "la responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal"<sup>37</sup>.

"Por responsabilidad solidaria se entiende la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo"<sup>38</sup>.

Sobre la responsabilidad solidaria se desprenden algunas características como lo señala Refugio de Jesús Fernández Martínez, las cuales creo pertinentes señalar a continuación:

---

<sup>36</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 510.

<sup>37</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 510.

<sup>38</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, México 1998, 1ra. Edición, p 250.

1.-"Responsable solidario, lo puede ser una persona física o moral, mexicana o extranjera.

2.- Para que se presente la responsabilidad solidaria, debe existir una relación jurídica entre el sujeto pasivo directo, y el responsable solidario.

3.- El responsable solidario esta obligado para con la autoridades fiscales, en los mismos términos y hasta por el monto del crédito fiscal que corresponda al sujeto pasivo directo.

4.-La justificación de la responsabilidad solidaria, es de que permite al fisco elegir indistintamente entre el obligado solidario y el contribuyente, para exigirle a cualquiera de los dos el importe de la contribución de que se trate.

5.- La responsabilidad solidaria solo puede existir por disposición expresa de la, ley o porque se asuma voluntariamente.

6.-El responsable solidario que haga el pago de una contribución, tiene derecho de recuperar su importe, demandando su cobro al contribuyente directo.

7.-La responsabilidad solidaria puede comprender los accesorios, con excepción de las multas<sup>39</sup>.

La legislación Mexicana por medio del Código Fiscal de la Federación en su artículo 26 señala los casos o supuestos en los cuales se determina la responsabilidad solidaria para efectos fiscales.

---

<sup>39</sup> Idem.

Entre estos podemos señalar a:

- 1.-"Retenedores.
- 2.-Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales.
- 3.-Los liquidadores.
- 4.- Los adquirentes de negociaciones.
- 5.-Los representantes.
- 6.-Quienes ejerzan la Patria Potestad.
- 7.-Los legatarios y donatarios.
- 8.-Quienes lo asuman voluntariamente.
- 9.-Los socios o accionistas.
- 10.-Las sociedades escindidas".

Con lo antes mencionado, nos damos cuenta que en México se presenta un rígido sistema legal por medio del cual, el Fisco no permite que ningún impuesto o crédito fiscal quede sin ser pagado, ya que ante la posibilidad de que el contribuyente en determinados casos pudiera abstenerse de efectuar el pago, la ley impone dicha obligación a otros sujetos que por disposición expresa de ésta, deberán cumplir ya sea conjuntamente o por su propia cuenta con la obligación exigida.

Antes de terminar con este punto hay que hacer una explicación sobre este aspecto, ya que el que la ley disponga que otros sujetos como responsables solidarios deben cumplir con una obligación fiscal, a pesar de que no realizaron el hecho generador, esto no quiere decir por ningún motivo, que se va a liberar al contribuyente como responsable directo de dicha obligación, ya que éste siempre será responsable, hasta que se llegue a la extinción de aquélla.



Al respecto Héctor B. Villegas nos da una brillante opinión la cual dice que "una de las soluciones legislativas en materia de sujeción pasiva consiste en que no se excluye de la relación jurídica tributaria al destinatario legal del tributo y se le mantiene en su polo negativo (conservando el carácter de contribuyente). Pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se asigna también a ese tercero el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

El realizador del hecho imponible y el tercero extraño a la realización del hecho imponible coexisten como sujetos indistintos, este es uno de los casos de solidaridad tributaria"<sup>40</sup>.

"Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge un doble vínculo obligacional cuyo objeto es único. Ambos vínculos son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto, pero también son interdependientes"<sup>41</sup>.

#### **2.2.2.2. SUSTITUTOS.**

Como hemos visto anteriormente, esta clase de sujetos son responsables de la obligación fiscal al igual que los responsables solidarios, ya que aunque éstos no han realizado el hecho generador que dio origen a la obligación fiscal, ya sea por disposición expresa de la ley o por voluntad propia, tienen la obligación de cumplir con la exigencia del fisco.

---

<sup>40</sup> Villegas, B. Héctor. Op. Cit. P 258.

<sup>41</sup> Villegas, B. Héctor. Op. Cit. P 259.

Estos sujetos a diferencia de los responsables solidarios, como su nombre lo indica, sustituyen al contribuyente de la obligación de pagar, por lo tanto el contribuyente se libera de dicha obligación, quedando como único responsable el sustituto. Al respecto se puede decir que también nace una obligación entre el contribuyente como responsable directo, y el sustituto, ya que este último puede exigir del primero que le restituya las cantidades que pagó al sujeto activo de la obligación fiscal.

Respecto a esta clase de sujeto pasivos, Héctor B. Villegas nos dice que "el legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve reemplazar al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria. Surge allí un solo vínculo jurídico entre el sujeto activo fisco y el sujeto pasivo sustituto. El sustituto que es ajeno a la realización del hecho imponible, ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el realizador del hecho imponible y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria. Por ello, el sustituto no queda obligado "junto" al destinatario legal tributario sino "en lugar" del destinatario legal tributario"<sup>42</sup>.

Raúl Rodríguez Lobato al referirse a estos sujetos nos dice que "Son sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo"<sup>43</sup>.

Joaquín B. Ortega los llamó a esos responsables "agentes de retención" y "agentes de recaudación"<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Villegas, B. Héctor. Op. Cit. P 260.

<sup>43</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 150.

<sup>44</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 501.

Dino Jarach dice que "ellos también, como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido"<sup>45</sup>.

Por otra parte, anteriormente un ordenamiento fiscal definía al sujeto sustituto, cosa que en la actualidad ya no se da, ya que ningún ordenamiento fiscal vigente a la fecha, nos da una definición de lo que se entiende por sujeto sustituto. Sin embargo, por la importancia que reviste que un ordenamiento contenga una definición al respecto nos permitimos plasmar lo que disponía el Código Fiscal de la Federación, el cual disponía que "Serán sujetos del crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o especie, que sea objeto directo de un impuesto personal"<sup>46</sup>.

Sin embargo, a pesar de lo expresado anteriormente, hay autores que no consideran que se de una sustitución del sujeto obligado, sino que consideran que tanto el obligado directo como el sustituto coexisten en la relación jurídica tributaria al igual de como se da en la responsabilidad solidaria.

A continuación se presenta una opinión de un importante autor en materia fiscal, que apoya esta postura.

"Flores Zavaia, aceptó la terminología de responsabilidad sustituta, a una responsabilidad que no eliminaba o sustituía al sujeto pasivo principal, admitiendo dudas respecto a su corrección porque no se realiza en ellos una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino que habrá

---

<sup>45</sup> Idem.

<sup>46</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Opc. Cit. P 501.

siempre una coexistencia de las dos responsabilidades una directa la sustituta, de manera que el nombre no corresponde a la situación real<sup>47</sup>.

Al respecto la opinión que tenemos nosotros va encaminada a lo mencionado por el maestro Flores Zavala ya que realmente el sujeto pasivo directo, nunca deja de tener responsabilidad por lo que la figura del sujeto sustituto realmente no debería existir, ya que realmente en todo caso se hablaría de un sujeto con responsabilidad solidaria, lo cual ya a sido explicado en el punto anterior de este trabajo por lo que esta figura en la practica resulta inexistente.

### **3.-CAPACIDAD PARA SER SUJETO PASIVO EN LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.**

El maestro Raúl Rodríguez Lobato nos habla al respecto diciendo: “la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, pues no son aplicables necesariamente aquí los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del derecho se ha elaborado”

“Por ejemplo en derecho privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todos tienen, la capacidad de ejercicio y si carecen de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos.

---

<sup>47</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 501.

En cambio, en el derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el derecho privado se le coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida<sup>48</sup>.

Dino Jarach. "Sostiene que la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria, no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables. Se suele afirmar que la diferencia entre capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad en el derecho privado y que sin embargo son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario"<sup>49</sup>.

"Flores Zavala ha opinado que en el Derecho tributario para que exista la calidad de sujeto pasivo, y por lo consiguiente la obligación principal correspondiente, en principio basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de los individuos sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar"<sup>50</sup>.

La capacidad tiene gran importancia por lo que se refiere al hecho generador del Crédito Fiscal. Hay casos en los que, para que el hecho generador el crédito fiscal se produzca, es necesario sólo la capacidad de derechos y no la capacidad de obrar (Ejemplo recibir una herencia, una donación etc).

---

<sup>48</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit, 150-151.

<sup>49</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 536.

<sup>50</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 537

En otros casos, la realización del hecho generador del crédito fiscal, requiere la capacidad del o de los que intervinieron en el (ejemplo una compraventa)<sup>51</sup>.

\*Mario Plugiese para explicar esta situación, dice que el Derecho Tributario considera más la autonomía objetiva de la relación patrimonial que la capacidad subjetiva del sujeto; esto parece lógico si se considera que la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva del sujeto pasivo, y que esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir la calidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva<sup>52</sup>.

Según lo expresado anteriormente nos damos cuenta que para el derecho fiscal, basta con que se produzca el hecho generador de la obligación tributaria, para que sea exigible dicha obligación, sin importar si el sujeto que realizó dicho hecho tiene capacidad jurídica o no. Es decir como lo hemos visto según las opiniones de los diferentes autores que se han expresado anteriormente, en el derecho privado para que un acto sea válido, necesita ser realizado por una persona que posea capacidad jurídica de goce y de ejercicio, sin embargo en el derecho fiscal para que una obligación sea exigible basta con que se realice el presupuesto establecido en la ley para que nazca la obligación fiscal.

\*La naturaleza económica del hecho imponible explica porqué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personalidad jurídica.

---

<sup>51</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 72.

<sup>52</sup> Citado por <sup>52</sup> Flores Zavala, Ernesto. P 72

En las leyes tributarias positivas de muchos países se consideran como contribuyentes por ejemplo, las sociedades colectivas, aún cuando para el derecho mercantil, estas sociedades no constituyan personas jurídicas<sup>53</sup>.

No se debe confundir a la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, con la capacidad contributiva, ya que son conceptos totalmente diferentes: la capacidad contributiva consiste en la capacidad del sujeto para poder cumplir con una obligación fiscal, mientras que la capacidad jurídica tributaria consiste en la aptitud del sujeto pasivo para que le pueda ser exigible una determinada obligación.

"Flores Zavala respecto a la capacidad jurídica nos dice que existen tres tesis: la primera establece que para juzgar de la capacidad del sujeto deben aplicarse las normas de Derecho Privado. La segunda considera que debe estar sometida a normas especiales del Derecho tributario y la tercera sostiene que el de la capacidad es uno de los conceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados y formulados en el Derecho Privado no pierden la posibilidad de ser aplicados útilmente en todo el campo del derecho. El Derecho Tributario no le da la misma importancia que en Derecho Privado"<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 537.

<sup>54</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 71.

#### **4.- DOMICILIO.**

Francisco de la Garza nos da su postura sobre este tema y a la vez nos dice: "Para el Derecho Tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como determinar por conducto de que autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal.

Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la normalidad de los casos, cumplir con sus obligaciones".

"Para establecer el domicilio fiscal a veces es conveniente tener en cuenta el establecimiento de los sujetos pasivos, por lo que es necesario tener una definición legal acerca de este. El domicilio responde, en la legislación tributaria, a propósitos y necesidades distintas a las del derecho común. Por esa razón, en la generalidad de los sistemas jurídicos se hace una distinción entre la institución civil del domicilio, apta para los fines que persigue esa rama del derecho, y la institución Fiscal del domicilio, la cual debe ser apropiada para los fines del derecho tributario"<sup>55</sup>.

Para entender mejor el concepto y la importancia que tiene el domicilio es necesario recurrir a un ordenamiento tan importante como el Código Civil Federal para dejar claro, cual es la posición de esta normatividad respecto al domicilio.

---

<sup>55</sup> Dela Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 540.



El Código Civil Federal define al domicilio en su artículo 29 diciendo: " 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 donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar en donde se encontraren".

El artículo 30 de este mismo ordenamiento también señala: " El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no este ahí presente".

El artículo 33 habla acerca del domicilio de las personas morales y al respecto encontramos: "Las personas morales tienen su domicilio en el lugar en donde se halle establecida su administración".

Una vez que ya hemos analizado el concepto de domicilio en el derecho civil, es sumamente necesario conocer cómo se contempla éste en el Código Fiscal de la Federación, por lo que a continuación se describe qué se entiende por domicilio en el Derecho Fiscal.

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación menciona el concepto de domicilio y al respecto se desprende lo siguiente: Se considera domicilio fiscal:

I.-Tratándose de personas físicas:

- a) "Cuando realizan actividades empresariales, el local en donde se encuentre el principal asiento de sus negocios.

- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.-En el caso de las personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen”.

Flores Zavala nos dice que: “el domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria por las siguientes razones:

1. -El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.
2. -En los Estados Federales sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.
3. - Sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.

4. - Para fijar que oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al Estado.

5. - Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena se practiquen en el domicilio del contribuyente<sup>56</sup>.

#### **CAMBIO DE DOMICILIO.**

Es necesario al estar hablando del domicilio, mencionar ciertos acontecimientos respecto a él, uno de ellos es cuando el contribuyente por cualquier razón, cambia de domicilio, respecto a esto se puede decir que el contribuyente tiene la obligación de dar aviso a la autoridad fiscal sobre esto, además de que debe informarle la ubicación de su nuevo domicilio, para que la autoridad tenga conocimiento de esto y tome las medidas necesarias al respecto

"El cambio de domicilio, excepción hecha de los causantes del impuesto sobre la renta al ingreso sobre productos del trabajo de las personas que lo presten en condiciones de dependencia (trabajadores y empleados), genera la obligación de dar aviso de dicho cambio"<sup>57</sup>.

A continuación se da una explicación muy clara respecto a los casos, en los que se entiende que se cambia de domicilio.

---

<sup>56</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 80.81.

<sup>57</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 541-542.

El aviso de cambio de domicilio se da en relación con el establecimiento en que ocurra, en la inteligencia de que debe tenerse por tal cambio el que se efectúe en cualquiera de los casos siguientes:

- a) "Por trasladar materialmente el establecimiento a otro sitio de una misma localidad o localidad distinta.
- b) Por trasladar materialmente el establecimiento, dentro de un mismo edificio, del lugar anotado en el registro a otro señalado con número o letras diferentes;
- c) Por modificación que ordene autoridad competente, del nombre de la localidad, o de la denominación de las calles, avenidas, calzadas o plazas, o de la numeración de las casas; o sea, cuando sin haber trasladado material del establecimiento, la identificación que éste ocupe haya sido variada por dicha modificación, y
- d) Por cambiarse los números o letras del local interior del edificio en que se encuentre el establecimiento, de modo que sin haber trasladado material de éste, su localización se identifique con números o letras distintas a los anotados en el registro"<sup>58</sup>.

Francisco de la Garza también nos explica cuando el contribuyente tiene la obligación de dar aviso a la autoridad fiscal sobre el cambio de domicilio, y al respecto menciona:

---

<sup>58</sup> Idem.

También se da aviso al ocurrir alguno de los casos siguientes:

- a) "El cambio del domicilio particular del causante, solamente cuando en alguna solicitud de inscripción lo haya señalado como el lugar donde cumple sus obligaciones fiscales;
- b) El cambio del despacho exclusivo del causante, cuando como en el caso del inciso anterior, allí ha radicado el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y
- c) El cierre definitivo del despacho exclusivo del causante y las obligaciones fiscales las sigue cumpliendo en su domicilio particular o en su establecimiento único y matriz<sup>59</sup>.

#### **FORMA DE SEÑALAR EL DOMICILIO.**

Es necesario conocer la forma en que se debe señalar el domicilio por parte del contribuyente a la autoridad fiscal, es por eso que Francisco de la Garza nos habla sobre ello y nos dice:

"Como el domicilio fiscal se ha establecido para ejercer el mejor control sobre los contribuyentes habituales de tributos federales y para poder localizarlos en la forma más fácil posible, el señalamiento del domicilio debe hacerse indicando el número de la casa o edificio, tanto el exterior a la calle como el interior que corresponda al despacho o departamento, el nombre de la calle, avenida o calzada, la congregación o delegación del municipio en que se encuentre el lugar del establecimiento o residencia y la ciudad o municipalidad<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> Idem.

<sup>60</sup> Idem.

#### **4.1. CLASES DE DOMICILIO.**

"Existen diversas clases de domicilio, el real, el convencional, el legal y el fiscal.

1.-Domicilio Real: Para una persona física, es el lugar en donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno u otro el lugar en donde se halle. Para las personas morales es el lugar donde se encuentre establecida la administración, de conformidad con las disposiciones del Código Civil Federal.

2.- Domicilio Convencional: Es el que las personas físicas o morales señalan para el cumplimiento de determinadas obligaciones. Por ejemplo, el del abogado, el de su contador, para efectos de recibir correspondencia o notificaciones relacionadas con determinados trámites.

3.- Domicilio Legal: Es el lugar donde la ley fija la residencia de una persona para ejercer sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por ejemplo el de los reos, lo es el centro de rehabilitación donde se encuentren reclusos; el de los menores de edad, lo es el de sus tutores o de quienes ejerzan la patria potestad, el de los militares, el lugar donde se encuentre la zona militar a la que se encuentren adscritos.

4.- Domicilio Fiscal: Es el que para efectos legales, ya sea de las personas físicas o morales, se determina de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación<sup>61</sup>.

Para finalizar con la explicación del domicilio exponemos un criterio que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre lo que se debe entender por domicilio.

**DOMICILIO FISCAL.** La circunstancia de que los auditores hubieren encontrado a la visitada en el lugar señalado en el orden de visita, no implica necesariamente que ese sitio sea el domicilio fiscal de ésta, ya que el carácter de domicilio fiscal no se rige por el lugar donde se localice, habite o viva el obligado, sino por aquel en el que tenga el principal asiento de sus negocios, el que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de éstas, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación. **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.**

Amparo directo 399/90. Gloria Santibáñez Hernández. 17 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

---

<sup>61</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op Cit. P 247.

## **5.- REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.**

"El Registro Federal de Contribuyentes es el medio de control de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes"<sup>62</sup>.

A continuación se presentan algunos antecedentes del Registro Federal de Contribuyentes.

"El 29 de diciembre de 1961 se reformaron y adicionaron diversos artículos del Código Fiscal de la Federación, publicación realizada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre del mismo año, lo que dio lugar a la creación del Registro Federal de Causantes en sustitución del Padrón Federal de Causantes".

El 1 de junio de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que reforma y deroga disposiciones del reglamento del registro federal de causantes y que modifica su denominación, ya que entonces el art.93 del Código Fiscal de la Federación cambió el nombre de Registro Federal de Causantes por el de Registro Federal de Contribuyentes pues se considero a esta denominación más congruente con las disposiciones constitucionales.

En Abril de 1988, la Dirección General de Recaudación de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, hoy Administración General de Recaudación, publicó el instrumento para la formación de la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

---

<sup>62</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 63



En dicho instructivo se señala que ha sido reestructurado y actualizado como un instrumento que permita asignar la clave a cada contribuyente inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes. Además se destaca que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la única autoridad que tiene competencia para asignar la clave del registro federal de contribuyentes, constituida por 13 posiciones, incluidos la homonimia y el dígito verificador, que sirven para que no existan claves duplicadas y, en consecuencia, evitar confusiones en todos los procesos en que se apliquen<sup>63</sup>.

"El Código Fiscal de la Federación ha instituido el Registro Federal de Contribuyentes, el cual es una institución fundamental para la identificación de los contribuyentes; para el conocimiento de las modificaciones en las circulares más trascendentales de los propios causantes y para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los mismos"<sup>64</sup>.

Como bien menciona Sergio Francisco de la Garza "la importancia del Registro Federal de Contribuyentes es muy grande, ya que de esta manera el Fisco tiene un control sobre todas las personas que tienen la obligación de pagar un determinado impuesto, por la actividad que realicen o por diversas circunstancias establecidas en la ley; es un instrumento sumamente importante, ya que facilita todos los trámites que se tienen que llevar, manteniendo un control sobre todos y cada uno de los sujetos que se encuentran inscritos en este registro, además de que por medio de éste, la autoridad puede cerciorarse de quién ha cumplido con sus obligaciones y quién no"<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> Idem.

<sup>64</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 542.

<sup>65</sup> Idem.

## **ESTRUCTURA DE LA CLAVE.**

\*Para la asignación de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, es importante contemplar lo que se denomina fuentes de información, y que estas fuentes son para las personas morales la copia del acta constitutiva o, en su caso, copia del documento que motivó su origen, y para las personas físicas el acta de nacimiento.

Para entender mejor como es la clave que otorga el Registro Federal de Contribuyentes a continuación se explica cómo es su estructura.

Respecto a sus primeras 10 posiciones, la clave del Registro Federal de Contribuyentes consta de un espacio, tres letras y seis dígitos para personas morales y de cuatro letras y seis dígitos en el caso de personas físicas. Una vez asignada la clave a 10 posiciones, la autoridad fiscal genera dos para la clave diferenciadora y una para el dígito verificador. La clave completa consta de 13 posiciones<sup>66</sup>.

### **5.1. SUJETOS A INSCRIPCIÓN.**

Para saber quiénes tienen la obligación de inscribirse a este registro es necesario recurrir al Artículo 27 Código Fiscal de la Federación el cual nos dice que tienen obligación de inscribirse en este registro:

---

<sup>66</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 63.

1.-Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán 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, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2.-Deberán solicitar su inscripción en el Registro, los socios y accionistas de las personas morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen.

3.-El asociante y asociado de la asociación en participación. El asociante deberá hacerlo por cada contrato en que tenga esa calidad.

4.-Las personas que reciban pagos de sueldos y salarios.

5.-Los otorgantes de actas constitutivas de fusión de personas morales\*.

## **5.2. REQUISITOS QUE DEBEN MANIFESTARSE.**

De los requisitos que deben manifestarse al fisco para que este otorgue la clave del Registro Federal de Contribuyentes mencionamos los siguientes:"

### **A). Nombre de las Personas Físicas**

El nombre de los varones se forma con el nombre de pila, el apellido paterno y el apellido materno. Las mujeres, aunque estén casadas, se inscriben en su nombre de solteras, que se forma como el del hombre.

Se considera que cambia de nombre cuando así se haga constar en el Registro Civil.

**B).Razón social o denominación de las personas morales.**

Se adquiere en el documento constitutivo. Se considera que hay cambio de aquéllas, cuando dicho cambio haya ocurrido en los términos de las disposiciones legales aplicables.

**C).Domicilio Fiscal.**

Es necesario plasmar en la solicitud de inscripción el domicilio fiscal del contribuyente, ya sea persona física o moral, ya que es por medio de este requisito que la autoridad fiscal lleva un registro o control de todas las actividades concernientes a los contribuyentes. Es por eso que si el contribuyente cambia de domicilio por cualquier situación, debe dar aviso a la autoridad.

Se considera que hay cambio de domicilio fiscal cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se considera cambio de domicilio cuando modifica la nomenclatura o numeración oficial. Este aviso deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda.

**D).Aviso de alta de obligaciones fiscales.**

Este aviso se presenta cuando esté obligado a presentar declaraciones periódicas sin que antes se tuviera esta obligación. No es necesario su presentación cuando esta situación coincida con la solicitud de inscripción en el RFC.

**E).Aviso de aumento de obligaciones fiscales.**

Este aumento ocurre cuando:

- a) Se esté obligado a presentar declaraciones periódicas distintas de las que se venían presentando.
- b) Se opte por pagar el ISR conforme a bases especiales de tributación.

**F). Aviso de disminución de obligaciones fiscales.**

Este aviso se da cuando se deje de estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas que se venían presentando.

**G). Aviso de baja de obligaciones fiscales.**

Este Aviso se da cuando se deje de estar obligado a presentar todas las declaraciones periódicas que se venían presentando. No es necesario dar este aviso cuando se tengan que presentar los avisos de liquidación o sucesión o el de cancelación en el RFC.

#### **H).Aviso de liquidación de una sociedad.**

Cuando ésta proceda como consecuencia de haberse cumplido cualesquiera de las causas de disolución. El aviso debe darse dentro del mes siguiente al día en que se realice la situación jurídica o de hecho que determine la disolución.

#### **I).Aviso de apertura de Sucesión.**

En caso de que una persona obligada a presentar declaraciones periódicas fallezca.

#### **J).Aviso de Cancelación del RFC.**

El reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 23 establece las reglas que deben observarse en caso de que se desee cancelar el RFC.

#### **K).Aviso de cambio de Actividad Preponderante.**

Se considera actividad preponderante (la que se toma del catálogo de actividades que lleva la Secretaría de Hacienda y crédito Público) aquella que por la totalidad obtenidos en el último ejercicio de 12 meses sea superior a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus otras actividades en el mismo periodo. Tratándose de personas físicas únicamente consideran los ingresos por actividades empresariales y por servicios personales"<sup>67</sup>.

---

<sup>67</sup> Dde la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. 343-344.

## **PLAZOS PARA PRESENTAR LA SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN.**

"La solicitud de inscripción deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones siguientes:

I.- Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme su acta constitutiva.

II.- Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

III.- Las personas que efectúen los pagos relacionados con los servicios personales subordinados, deben presentar por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, computándose el plazo a partir del día en que éstos inicien la presentación de servicios. De no hacerlo los propios contribuyentes deben presentar la solicitud<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> Idem.

## **AUTORIDADES ANTE QUIENES PRESENTEN AVISOS Y SOLICITUD.**

“La solicitud deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio social del contribuyente. El reglamento del Código Fiscal de la Federación en el artículo 16 establece las reglas para cuando se tengan que presentar declaraciones periódicas ante autoridades de la federación y de las entidades federativas, así como para el caso en que la Federación, las entidades federativas y los municipios así como los organismos descentralizados que no realicen actividades preponderantemente empresariales tengan que inscribir a sus empleados y trabajadores”<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Idem.



## **II. BASE CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS.**

### **1.- ART. 31 FRACCIÓN IV.**

El artículo 31 Fracción IV constitucional dice: "Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado, Municipio y el Distrito Federal, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".(Constitución Política Mexicana)

El contenido de este artículo lo podemos entender hablando de los principios que en este se consagran y que son:

1.- Establece la obligación, para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos. (Se entiende como la obligación fiscal)

2.- Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal. (Principio de coordinación fiscal)

3.- Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes. (Principio de reserva de ley)

5.- Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos. (Principio de vinculación con el gasto público)

6.- Que sean equitativos y proporcionales. (Principio de justicia tributaria)

## 2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

### 2.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El principio de reserva de ley consiste en que para que un impuesto pueda ser exigido por la autoridad fiscal, necesita estar establecido en una ley emanada del poder legislativo, ya que de lo contrario, el impuesto que no cumpla con este requisito fundamental, será declarado inconstitucional.

Hay muchos autores que explican este principio de una manera muy clara y precisa, con lo cual queda entendido perfectamente, por esto enseguida se encuentran algunas explicaciones sobre el principio de reserva de ley.

"El principio de Reserva de ley dice García Belsunce, constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica"<sup>70</sup>.

"Los impuestos se deben establecer 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"<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> Citado por Villegas B. Héctor. P 190.

<sup>71</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 211.

El objetivo de establecer este requisito en nuestra Carta Magna consiste en que de esta manera se brinda protección jurídica al contribuyente, ya que para que un impuesto le sea aplicable necesita ser expedido por el Poder Legislativo, ya sea Federal o Local.

Al respecto se puede expresar lo siguiente: "Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a este derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares"<sup>72</sup>.

El principio de reserva de ley, también trae como consecuencia que "el Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivas del legislador, como por ejemplo, lo relativo al objeto, sujetos, base, tasa o tarifa, exenciones, infracciones y sanciones"<sup>73</sup>.

Héctor B. Villegas de una manera muy pertinente, nos explica los casos en los que se podrá invocar esta garantía, estos casos son:

- a) "Cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no este íntegramente fijado en la ley.
  
- b) Cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley.

---

<sup>72</sup> Villegas B. Héctor. Op. Cit. P 191.

<sup>73</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op Cit. P 114.

- c) Cuando se pretenda recurrir a bases impositivas ajenas a las que determina la ley.
- d) Cuando el poder administrador implemente las alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley y aún cuando exista delegación legal, al no existir expresa autorización constitucional para ello.
- e) Cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas por la ley.
- f) Cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente regulado.
- g) Cuando se produzca, aún por ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo, ya sea la creación retroactiva de tributos no existentes, alteración retroactiva perjudicial en la base imponible o incremento retroactivo de alícuotas<sup>74</sup>.

El principio de reserva de ley se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que "es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados, Municipios, y el Distrito Federal de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional que garantiza que "nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso".

---

<sup>74</sup> Villegas B. Héctor. Op. Cit. P 195.

El Principio de Reserva de ley en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege", así como el objeto y cantidad del impuesto; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

"La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa 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 determinan 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 impuesto imprevisible 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 del causante"<sup>75</sup>.

"En consecuencia del principio general de Reserva de ley, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no están 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 tengan un claro apoyo legal, deben considerarse

---

<sup>75</sup> Dde la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 266.

absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles<sup>76</sup>.

En 1968, el Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo: "la determinación de los casos en que se deben tributos por las personas obligadas al pago, su cuantía, los modos y formas en que el propio tributo debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno debe ser regulada en un ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. Esto quiere decir que además de que un impuesto debe estar establecido en una ley, este debe contener con toda especificación el monto del mismo, la forma en que debe cubrirse, etc".

"Del ordenamiento jurídico del tributo nacen, no sólo la obligación de pagar con el correspondiente derecho a exigir una suma denominada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, sino además una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona sujeta a su potestad estatal"<sup>77</sup>.

Hay una excepción al Principio de reserva de ley que se encuentra previsto en el artículo 131 De la Constitución Federal Mexicana, el cual nos dice:

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso. Y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el

---

<sup>76</sup> Idem.

<sup>77</sup> Idem.

comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Sergio Francisco de la Garza nos dice que "de no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la Republica no podrá alterar tasas de los impuestos de importación y exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad del Ejecutivo constituye, pues una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior"<sup>78</sup>.

## 2.2. GENERALIDAD.

"El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos; esta obligación esta limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de pagarlos"<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op Cit. P 269.

<sup>79</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 138.

Gregorio Sánchez León nos dice que este principio significa que “el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal”<sup>80</sup>.

Héctor. B. Villegas explica que “Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber contribuir, ese deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura”<sup>81</sup>.

El profesor Hugo Carrasco Iriarte nos dice que “La ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación principal”<sup>82</sup>.

“El principio de generalidad tiene como excepción, por razón de justicia tributaria, una cantidad mínima exenta, considerando siempre que por debajo del mínimo exento no hay capacidad contributiva, pero ese mínimo exento también debe ser general”<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 297.

<sup>81</sup> Villegas B. Héctor. Op. Cit. P 200.

<sup>82</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 29.

<sup>83</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 297.



"Tampoco debe entenderse esta regla en sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que solo deban pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto"<sup>84</sup>.

En conclusión al principio de generalidad, podemos decir que este consiste en que todos aquellas personas ya sea físicas o morales, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, tienen la obligación de cumplir con esta por mandato constitucional.

Sin embargo, hay excepciones a la aplicación de este principio como lo es el caso de las exenciones, en las cuales a pesar de que algunas personas realizan el hecho generador, éstas no tienen la obligación de pagar, ya que estas exenciones están contempladas en la misma ley.

Las exenciones se suelen aplicar debido a que en muchas ocasiones hay contribuyentes que no tienen la capacidad contributiva para poder cumplir con dichas obligaciones, y por razón de justicia, no se puede obligar a nadie a que cumpla con lo imposible.

---

<sup>84</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 138.

### **2.3. OBLIGATORIEDAD.**

Esta característica deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que señala como obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público... Sin embargo, dicha obligación no nace materialmente de la ley, porque esta establece únicamente los supuestos que una vez realizados por los particulares, generan la obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la autoridad puede dejar de exigir su pago, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas, para no incurrir en violación a la ley.

Otro principio que deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, es el principio de obligatoriedad, el cual consiste en que todos aquellos sujetos que hayan generado la obligación tributaria, y no estén sujetos a una exención, u otro beneficio que les otorgue la ley, deben cumplir con la obligación fiscal, ya que de lo contrario el sujeto activo puede utilizar todos los medios legales para hacer cumplir al sujeto.

Entonces, todos los sujetos que tengan la obligación de pagar, deben hacerlo por voluntad propia ya que en caso de no hacerlo, la ley faculta al Fisco para que por medio de los procedimientos legales establecidos para tal efecto los puede obligar a que cumpla con lo dispuesto en la ley.

### **2.4. VINCULACIÓN CON EL GASTO PUBLICO.**

Otro principio derivado de la fracción IV del artículo 31 Constitucional es el que se refiere a que el destino de las contribuciones, es el de realizar los gastos públicos.

Narciso Sánchez Gómez nos dice al respecto que “La finalidad de las contribuciones, es la de cubrir el gasto público, para atender la seguridad social, la educación, la seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, mercados, centrales de abasto etc”.

“El gasto público, se refiere a que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos”<sup>65</sup>.

El principio de vinculación con el Gasto Público consiste en que, la totalidad de lo que las autoridades fiscales recauden, debe estar destinado a cubrir dicho gasto, entendiendo por este concepto, la finalidad o el destino que el fisco piensa dar a lo que obtuvo por percepción de impuestos o demás contribuciones pagadas por los contribuyentes.

Para entender lo que es el gasto público nos permitimos mencionar algunos conceptos doctrinales que enseguida se establecen.

“Gabino Fraga establece que: Por gastos públicos debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.

---

<sup>65</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. 150.

Por otra parte Flores Zavala nos dice que: El Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionario<sup>86</sup>.

El gasto público tiene diferentes características que algunos autores suelen establecer de manera muy clara.

Respecto a estas características Narciso Sánchez Gómez nos habla muy claramente y nos dice: "El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo"<sup>87</sup>.

Giuliani Fonrouge menciona que: "No es indispensable para caracterizar el Gasto público que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales con o sin autonomía o autarquía administrativa, sino también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado, de las cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico social. La única condición admisible para distinguirlo del gasto privado, es que el ente privado este dotado de la facultad de mandar, de ordenar, de establecer obligaciones a los habitantes, y que habría recibido por delegación del Estado"<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> Citados por Sánchez Gómez, Narciso. P 150.

<sup>87</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 150.

<sup>88</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 133.

Como conclusión podemos mencionar que la vinculación con el gasto público consiste en que todos los recursos que el Estado obtenga, deben ir destinados a cubrir todos los objetivos y finalidades trazados por este a lo largo de un año, estos objetivos pueden ser de índole social, cultural, económico etc.

La Suprema Corte de justicia de la Nación nos da un criterio sobre la naturaleza del gasto público que exponemos a continuación.

Instancia: Sala Auxiliar  
Fuente: Informe 1969  
Parte : Parte II  
Tesis:  
Página: 25

**GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.** La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. el "gasto público", y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido

social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos. sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la constitución general de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1ro. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la nación prescribe que el congreso de la unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en

el presupuesto o determinado por ley posterior. estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto. Esta destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función publica, por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, al través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

## **2.5.GASTO PÚBLICO DESTINADO A LA FEDERACIÓN, ESTADOS, MUNICIPIOS Y D.F.**

El artículo 31 fracción VI de la Constitución Federal, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan los contribuyentes.

"Valdés Villareal considera que para que exista gasto público es necesario que:

- a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, de los Estados o del municipio.
- b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la unión, de los Estados o del Municipio.
- c) Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto<sup>89</sup>.

Para entender este tema hay que mencionar que los gastos públicos por disposición de nuestra propia Constitución deben ser destinados a la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal.

Los Ingresos para cubrir el Gasto Público destinado a la Federación se programan por medio de la Ley de Ingresos de la Federación, y es por medio del presupuesto de egresos aprobado por la Cámara de Diputados Federal en la cual se establece cada uno de los puntos a los que se va a destinar ese gasto.

---

<sup>89</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. P 281.



Los Ingresos para cubrir el Gasto Público destinado a las entidades federativas, no están mencionados en nuestra Constitución, es por eso que se entiende que todo lo que no esté gravado por la Federación, podrá ser gravado por cada entidad federativa, además que estas podrán legislar en materia de impuestos tanto para sí mismas como para los Municipios.

El gasto público destinado al Distrito Federal, se obtiene de la misma forma que los de las entidades federativas.

Para entender mejor esto plasmamos a continuación una exposición del profesor Hugo Carrasco Inarte el cual menciona lo siguiente.

"La asignación de campos de contribuciones no está definida totalmente en la Ley Fundamental Mexicana, debido a que hay algunas áreas exclusivas para la Federación y los municipios, y en cuanto a las entidades federativas sólo existen prohibiciones. Así, se puede decir que la materia fiscal es la siguiente, de acuerdo al nivel de gobierno:

#### **FEDERACIÓN.**

- a) Contribuciones especiales.
- b) El comercio Exterior.
- c) Las demás contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

## **ESTADOS.**

La Constitución no señala un campo específico de contribuciones, de ahí que resulte válido afirmar que, salvo lo que es competencia exclusiva de la Federación la legislatura de los Estados puede gravar cualquier hecho o fenómeno económico.

## **MUNICIPIOS.**

- a) Contribuciones relativas a ala propiedad inmobiliaria y derechos que se cobran por los servicios municipales, que en forma exclusiva establece el art. 115 fracc. IV, incisos a) y c) de la Constitución Federal.
  
- b) Los demás ingresos que la legislación estatal señale para beneficio de los ayuntamientos.

## **DISTRITO FEDERAL.**

Puede legislar en todas las materias, con excepción de las señaladas en forma exclusiva para la Federación, al igual que los Estados, tienen las mismas limitaciones y prohibiciones de éstos<sup>90</sup>.

Al respecto hay que mencionar que aunque no se le ha querido dar la denominación al Distrito Federal como una entidad federativa, si hay signos inequívocos, que nos indican que en la practica si se le da un mismo trato

---

<sup>90</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 34.

que a los demás Estados salvo uno u otro aspecto que lo sigue diferenciando.

En materia fiscal el Distrito Federal tiene las mismas facultades que las entidades federativas para legislar en materia fiscal, esto lo hace por medio de una Asamblea Legislativa, que se equipara a los Congresos locales con que cuentan los Estados.

Esta Asamblea Legislativa establece impuestos y demás gravámenes en materia fiscal, lo cual le da una importancia muy grande, ya que es el medio con que cuenta el Distrito Federal para poder obtener ingresos que sirvan a satisfacer las necesidades de los habitantes capitalinos.

## **2.6.PROPORCIONALIDAD.**

“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de la que debemos entender como justicia fiscal”<sup>91</sup>.

Margain Manautou. Dice que un tributo proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia.

---

<sup>91</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. 146.

Por proporcionalidad debe entenderse, que el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva, esto quiere decir que el pago del impuesto debe hacerse de acuerdo con sus posibilidades, de manera que no le cause un perjuicio grave a su economía, y pueda cumplir así con sus obligaciones contraídas. Por proporcionalidad se entiende el aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público, conforme a su capacidad contributiva.

“Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella”<sup>92</sup>.

Bajo el principio de proporcionalidad, deben contribuir al gasto público la totalidad de las personas físicas y/o morales que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la ley fiscal especial como materia de una tributación.

Narciso Sánchez Gómez nos comenta que “La excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona y lo orilla a evadir sus obligaciones tributarias, ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o de la riqueza del contribuyente, y por tal motivo se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por el Derecho Constitucional”<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> Villegas B. Héctor. Op. Cit. P 204.

<sup>93</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 146.

“Es por eso que todos los impuestos, derechos y contribuciones especiales deben ser moderadas, con cuotas o tarifas livianas y con una tendencia progresiva, para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, para que pague más el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el que tiene ingresos menores, y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco, por ese motivo, en todas las leyes fiscales debe haber un margen para la exenciones de la obligación contributiva”<sup>94</sup>.

La Suprema Corte de Justicia estableció claramente que la proporcionalidad y la equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades”. Por otro lado, la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que: “las Contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”.

En México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, que dispuso que: “todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.

---

<sup>94</sup> Idem.

La Constitución de 1857 establecía, como la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 de la constitución mexicana, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos.

La suprema Corte de Justicia, ha sostenido que se viola la garantía de proporcionalidad y de equidad en los impuestos cuando tales impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos. Un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del poder judicial parezca que es excesivo y ruinoso o que el poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales, porque con relación a la misma fuente de ingresos que gravan y a igual capacidad económica de los afectados, establezca cuotas distintas a cargo de los contribuyentes<sup>95</sup>.

Para finalizar con la exposición de este tema consideramos muy importante citar algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia respecto al principio de proporcionalidad.

---

<sup>95</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 269.

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : IV Primera Parte

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.

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : VII-Febrero

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.

## **2.7. EQUIDAD.**

La equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y generalidad.

"Es principio de la Constitución Política Mexicana el que las contribuciones establecidas en ley sean fijadas con equidad. La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de



circunstancias; por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente”.

“Significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones. En cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa, apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico”<sup>96</sup>.

La equidad ha sido definida por la Suprema Corte de Justicia, en su acepción jurídica, considerada como la manifestación de lo justo innato en el hombre y en la colectividad, o resultado de su evolución, que tienda a realizarse en el derecho positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar.

Al igual que la proporcionalidad, la equidad se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal Mexicana, ya que tanto la proporcionalidad como la equidad son elementos fundamentales que deben contener los impuestos, por que de lo contrario se estará violando una garantía que tiene el contribuyente.

---

<sup>96</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 147.

La jurisprudencia emitida por la Suprema corte menciona en una de sus tesis emitidas lo siguiente: "La constitución establece que todos los hombres son iguales ante la ley sí, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social"; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor.

El profesor Hugo Carrasco Iriarte nos dice que: "el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas".

El valor superior que persigue este principio consiste entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentren en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica<sup>97</sup>.

---

<sup>97</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 108.

La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad aquella en la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

Respecto a los principios de proporcionalidad y equidad, resulta importante citar la ejecutoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo administrativo en revisión 3630/1939, que consta en la página 2723 del Tomo LXV de la Quinta Época, que señala:

**“IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS.-** El constituyente no concedió una facultad omnímoda al Estado para establecer los impuestos que a su juicio fuesen convenientes, sino limitada por tres requisitos fundamentales: que sean proporcionales, que sean equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos. De manera que debe estimarse que considerando constitucionalmente el impuesto, será únicamente obligatorio aquél en el que concurren los requisitos antes mencionados.”

Otro Criterio de la Suprema Corte de Justicia nos dice:

Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Parte : 199-204 Primera Parte  
Tesis:  
Página: 144

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada

diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Informe 1969

Parte : Parte II

Tesis:

Página: 52

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** Es el caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia, del impuesto, al través del pago de una prestación incondicional. Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, mas para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con la cual queda limitada la soberanía del poder legislativo de un estado en la imposición de cargas fiscales. La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro el limite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativa, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal,

porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

### **3.-PRINCIPIOS TEÓRICOS.**

#### **3.1 UNIFORMIDAD.**

"El principio de la uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora de crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias especiales etc".

Flores Zavala nos dice que: "El principio de uniformidad no puede realizarse plenamente por medio de un impuesto único, requiere necesariamente la combinación de diversas clases de gravámenes en un sistema en el que los defectos de unos se corrijan por la acción de otros"<sup>98</sup>.

Como conclusión a este punto podemos decir que el principio de uniformidad consiste en que todos aquellos sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias establecidas en la ley, deben ser tratados de manera igual, sin que exista un trato diferente para alguno de ellos. Como se puede observar este principio contiene el mismo sentido que la garantía de igualdad o que el mismo principio de equidad, por lo cual podemos decir que se encuentra entrelazado con estos conceptos.

---

<sup>98</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 146.



### **3.2.CERTIDUMBRE.**

Este principio se refiere a que el contribuyente debe tener la certeza respecto a lo que esta obligado, es decir, para que el contribuyente pague un impuesto debe tener seguridad jurídica de que realmente está obligado a efectuar dicho pago, debe tener conocimiento de que realmente se colocó bajo el supuesto establecido por la ley y que realmente tiene la obligación de pagar.

"Este principio requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales como son: sujetos, objeto, tasas, cuotas, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de liquidación y pago, obligaciones y sanciones. El principio que nos ocupa tiene por fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del Fisco y así evitar que conduzcan a crear incertidumbre en los causantes"<sup>99</sup>.

Flores Zavala nos explica que "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos.

Para cumplir con el principio expuesto, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, a

---

<sup>99</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 298.

quién paga, las penas en caso de infracción, los recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración, etc"<sup>100</sup>.

Refugio de Jesús Fernández Martínez nos dice que "Según este principio las contribuciones deben poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. Señala Adam Smith, que la contribución que cada individuo está obligado a pagar debe ser fija y no arbitraria. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para las demás personas"<sup>101</sup>.

"Gastón Jesé, analizando este principio dice que debe ser desarrollado de la siguiente forma:

1.- Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

2.- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc, que les afecten. Las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no sólo por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible.

3.- Debe precisarse si se trata de un impuesto Federal o local.

---

<sup>100</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 146.

<sup>101</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit p 56

4.- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

5.- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto<sup>102</sup>.

En nuestro régimen constitucional, este principio tiene una excepción en el artículo 131, de la Constitución Política, por lo que ve a que el Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para crear, aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de importación y exportación.

### **3.3. COMODIDAD.**

Este principio 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.

Este principio nos dice que el procedimiento para recaudar los impuestos se realice de la forma más sencilla, de tal manera que no cause afectación al obligado, ya que en muchas ocasiones el procedimiento de pago es realmente demasiado complicado para el contribuyente, y de esta manera le causa un perjuicio, es por eso que los impuestos deben ser establecidos de manera tal que haya un organismo o un procedimiento que sea sencillo para el contribuyente.

---

<sup>102</sup> Citado por Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 146.

Este principio consiste en realizar el pago del impuesto y cumplir con las demás obligaciones fiscales, debe ser lo más cómodo, fácil y conveniente posible para el contribuyente.

Por lo anterior, se debe buscar que la forma y los periodos de pago del impuesto sea lo más conveniente para el causante dada la naturaleza del gravamen y la situación especial del sujeto pasivo.

Gregorio Sánchez León nos dice algunos de sus beneficios. La observancia de este principio consiguió un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, principalmente de la de pago, evitando la evasión fiscal.

### **3.4. ECONOMÍA.**

Este Principio Consiste en que \*todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa al tesoro del Estado, sea lo más pequeña posible. Hay algunos aspectos que causan que este principio no se logre como son:

- 1.-El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos sueldos pueden absorber la mayor parte del producto de la contribución, constituyendo dichos sueldos una especie del impuesto adicional con cargo al contribuyente.
- 2.-La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto mismo.
- 3.-Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

4.-Las contribuciones no deben ser tan elevadas, para que no se desanimen la inversión y producción individual.

5.-Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando a sí con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales"<sup>103</sup>.

Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, pueden exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

Este principio consiste en que el Estado debe actuar con inteligencia para poder llevar a cabo el cobro del impuesto, esto significa que debe establecer momentos oportunos para la recaudación de los impuestos, establecer un periodo recaudatorio que vaya de acuerdo a la posibilidad del contribuyente de pagar en ese plazo, ya que en muchas ocasiones se establecen periodos en los cuales los contribuyentes por determinadas razones, no pueden cumplir con su obligación de pagar, de tal manera que el Estado, analizando esta posibilidad, debe establecer momentos oportunos para el pago del impuesto.

Este principio también establece que el sistema de recaudación empleado por el Estado para el cobro de los impuestos debe ser el más económico, de tal manera que lo que invierta para llevar a cabo dicha operación, no resulte más cuantioso que lo que realmente espera recaudar, ya que si emplea procedimientos y mecanismos muy costosos realmente no va a alcanzar a recaudar lo suficiente para cubrir el Gasto Público.

---

<sup>103</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 148.

Este principio se refiere a la economía del Estado o pública, más no a la economía del causante o privada.

"Este principio de la economía tiene por objetivo lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objetivo de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas y realizar sus atribuciones"<sup>104</sup>.

#### **4.-ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.**

Antes de desarrollar todos y cada uno de los elementos que conforman el impuesto, es pertinente mencionar un criterio de la Suprema Corte de Justicia al Respecto.

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 91-96 Primera Parte

Tesis:

Página: 172

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE  
LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS  
EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Al disponer el  
artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son  
obligaciones de los mexicanos "contribuir para los

---

<sup>104</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 299.

gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

#### **4.1. OBJETO.**

El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, mas sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma

jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesaria discusión y separación.

Refugio de Jesús Fernández Martínez nos dice que "Está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria"<sup>105</sup>.

Gregorio Sánchez León comenta que: "No nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal"<sup>106</sup>.

"Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Para Fleiner el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

Adolfo Wagner define el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades, de una herencia, de intereses, elaboración de determinados productos, realización de un acto, o la celebración de un contrato etc. Es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que esta ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo"<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. 157.

<sup>106</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 193.

<sup>107</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit p 114.



## 4.2. CUOTA O TASA.

"La cuota es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento"<sup>108</sup>.

La tasa también se conoce en la doctrina como la cuota o la alícuota.

Hugo Carrasco Iriarte al hablar de este elemento de los impuestos nos dice que: "la tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base da el impuesto a pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber:

- a) Tasa Fija. No tiene variantes sino que es una cantidad fija y precisa.
- b) Tasa Proporcional. No varía la tasa, pero si la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente.
- c) Tasa Progresiva. Es la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.
- d) Tasa Regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable"<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 115.

<sup>109</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 199.

### **4.3. BASE.**

"Esta representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa cuota o tarifa correspondiente"<sup>110</sup>.

Es la Cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.

La base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable. Debe estar medida de alguna manera por el precio, el valor, el peso, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otra forma medible.

"Hugo Carrasco Iriarte brillantemente, nos da una clasificación de la tarifa y nos dice: Las bases gravables pueden ser de cuatro clases: pura, disminuida, amplia o restringida.

- a) Base Pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
  
- b) Base Disminuida. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una emergencia o establecimiento, etcétera.

---

<sup>110</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. P 158.

- c) Base Amplia. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo etc.
  
- d) Base Restringida. Se presenta cuando el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la federación, de los Estados o del Distrito federal<sup>111</sup>.

#### **4.4. TARIFA.**

Ernesto Flores Zavala lo define como: las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Refugio de Jesús Fernández Martínez explica que: "En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar".

---

<sup>111</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P 196-197.

## **4.5. OBLIGACIONES.**

### **4.5.1. OBLIGACIONES SUJETO ACTIVO.**

"Para Flores Zavala las obligaciones del Sujeto Activo son de dos clases: principales o secundarias.

A) La Principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio.

Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, por lo que la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que esta prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio respecto de los demás; por otra parte este acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados sujetos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: "Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones". (Revisión 4684/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial, núm 9, Pág.297)

B) Las obligaciones Secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones".

Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- a) Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección etc.
- b) Obligaciones de no hacer, Como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etcétera<sup>112</sup>.

Según la legislación mexicana las obligaciones del sujeto activo son:

- 1.-"La percepción o cobro del crédito fiscal debe hacerse bajo el principio de legalidad.
- 2.-Determinar la obligación contributiva cuando así proceda legalmente.
- 3.-Dar las bases de la liquidación respectiva mediante la formulación de la operación matemática para concretizar, el monto del crédito principal y de los accesorios legales que se hayan configurado.
- 4.-Hacer efectivo el pago de las contribuciones mediante el procedimiento administrativo de ejecución, siguiendo todas las formalidades legales del caso.

---

<sup>112</sup> Florez Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 58.

5.-Asegurar el crédito fiscal insoluto mediante algunas de las formas de garantía previstas en la ley, como son póliza de fianza otorgada por una institución autorizada, prenda o hipoteca, pago bajo protesta, responsabilidad solidaria asumida por terceros que demuestren su idoneidad y solvencia económica, secuestro o embargo en la vía administrativa, depósito de dinero en una institución de crédito autorizada para tal efecto. Medida que debe ser dictada una vez que el sujeto pasivo ha ofrecido alguna de las formas mencionadas de aseguramiento de los intereses fiscales en armonía con las normas observables en la materia.

6.-Practicar visitas domiciliarias al sujeto pasivo principal o al responsable solidario para cerciorarse del cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria.

7.-Revisar los libros de contabilidad, documentos, facturas y demás medios de comprobación sobre obligaciones fiscales del contribuyente.

8.-Divulgar las normas que se dicten sobre los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos para orientarlos sobre su observancia y cumplimiento.

9.-Solicitar la información, datos, documentos y constancias relacionadas con el deber tributario de las personas físicas y morales que tengan el carácter de sujetos pasivos principales o solidarios.

10.-Emplear cualquiera de los medios de apremio que juzgue conveniente o necesario la autoridad fiscal para hacer cumplir las determinaciones legales en la materia.

11.-Aplicar métodos más idóneos y recomendables para determinar créditos fiscales, sobre todo cuando el contribuyente no lleve sus registros contables

en orden, no expida notas o facturas de venta, no cuente con los elementos materiales, técnicos y contables indispensables para concretizar la base gravable y el monto de la contribución.

12.-Imponer las sanciones y los recargos así como los demás accesorios que procedan en caso de infracciones a las normas relativas, cuidando la debida motivación y fundamentación de la resolución a esa clase de actos para que esté revestido de la suficiente legalidad.

13.-Presentar las querellas ante el Ministerio Público Federal o Local, según sea el caso, cuando configure algún delito de naturaleza fiscal y se demuestre que la Hacienda Pública Federal, Estatal o Municipal a sufrido un daño patrimonial.

14.- Devolver las cantidades que hayan sido pagadas indebidamente por concepto de contribuciones ya sea de oficio o a instancia de parte.

15.- Declarar los casos de prescripción, caducidad, compensación, condonación o subsidios que procedan legalmente en la forma y términos estipulados en la ley.

16.-Representar los intereses del fisco en toda clase de controversias o juicios de índole fiscal ante Tribunales Administrativos y Judiciales, que se establen en su contra o promueva en defensa propia de la Administración Pública".

Desde nuestro punto de vista tomando en cuenta las obligaciones anteriormente mencionadas consideramos que las obligaciones del sujeto activo de la obligación jurídico tributaria se resumen en las siguientes:

- 1.-Recibir el Pago sin objeción.
- 2.- Otorgar el Registro y cédula de registro.
- 3.-Contestar en los términos de ley a las solicitudes del sujeto pasivo.
- 4.-Establecer los formatos que debe presentar el contribuyente, y recibirlos señalando para ello los días y horas hábiles para su entrega.
- 5.- Realizar las facultades de comprobación.
- 6.- En caso de incumplimiento por parte del Sujeto Pasivo, iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

#### **4.5.2 OBLIGACIONES SUJETO PASIVO.**

Respecto a esta clase de obligaciones el autor Flores Zavala nos da una acertada clasificación y nos dice "el sujeto Pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: Principal y Secundarias.

La obligación principal es sólo una y consiste en pagar en tiempo y forma el impuesto que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como un deber fundamental para los altos fines del Estado, que consisten en costear los gastos.



Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

- a) De hacer: Por ejemplo presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto.
  
- b) De no hacer: por ejemplo no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etcétera.
  
- c) De Tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, etc. De la propiedad del causante<sup>113</sup>.

Por nuestra parte nosotros creemos que las obligaciones del sujeto pasivo son las siguientes:

- 1.- Realizar el pago del impuesto al que esta obligado.
- 2.-Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes.
- 3.-Ante cualquier duda, debe entregar las solicitudes a la autoridad fiscal.
  
- 4.- Presentar Declaraciones, Avisos o Manifestaciones.

---

<sup>113</sup> Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. P 59.

**5.- Llevar los libros y la contabilidad, que por disposición de la ley deba hacerlo.**

**6.- Pagar recargos y actualización en caso de incumplimiento.**

### **III.- OBLIGACIÓN DE PAGAR.**

#### **1.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.**

"El nacimiento o causación de la obligación contributiva puede derivar de los siguientes supuestos:

1.-.Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación individualmente, al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.

2.- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación tributaria al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva, en concurrencia con otras personas.

3.-Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario por disposición de la ley fiscal respectiva.

4.- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, voluntariamente.

5.-Porque el incumplimiento de una obligación fiscal trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago de contribuciones, por parte del que dio nacimiento a la obligación fiscal.

6.-Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. P 260.

## 1.1.POTESTAD TRIBUTARIA.

"Es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico"<sup>115</sup>.

Héctor B. Villegas expresa que: "La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto significa, por un lado, supremacía, y por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y, preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior"<sup>116</sup>.

Continua diciendo que: "La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención".

Humberto Delgadillo Gutiérrez comenta que: "Es la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria"<sup>117</sup>.

---

<sup>115</sup> Sánchez Gómez Narciso. Op. Cit. P 92.

<sup>116</sup> Villegas B. Héctor. Op. Cit. 186

<sup>117</sup> Delgadillo Gutiérrez. Humberto. Op.cit. p 46

Narciso Sánchez Gómez nos comenta que esa potestad tributaria que Constitucionalmente le compete al Estado, prácticamente se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de dictar las leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, tales como: sujetos activo y pasivo, objeto, base, cuota o tarifa, forma y periodo de pago, exenciones y exigibilidad de tal aportación.

Dentro de las características de la potestad tributaria se encuentran las siguientes:

- a) **\*ABSTRACTO.** Significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad.
- b) **PERMANENTE.** Desde el momento en que se le identifica como una función connatural del Estado y propia de su soberanía, sólo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado.
- c) **IRRENUNCIABLE.** El Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.

- d) **INDELEGABLE.** No puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo entre estados soberanos en el ámbito internacional"<sup>118</sup>.

Como conclusión respecto a la potestad tributaria podemos mencionar que es la facultad que otorga nuestra Carta Magna al Estado para que imponga, por medio de una ley elaborada por el poder encargado para ello, las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, obligando de esta forma al sujeto pasivo de la relación tributaria a que efectúe el pago de dichas contribuciones.

## **1.2. HECHO IMPONIBLE**

Es el punto de partida de toda relación tributaria. Berliri define al hecho imponible como "el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos".

Humberto Delgadillo Gutiérrez respecto al hecho imponible nos dice que "Es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria, por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa. Es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer"<sup>119</sup>.

---

<sup>118</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 95.

<sup>119</sup> Delgadillo Gutiérrez, Humberto. Op. Cit. P. 101.

Hugo Carrasco Iriarte expone: "Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria".

De manera muy simple se puede definir el hecho imponible desde nuestra perspectiva como: La situación de hecho prevista en la ley como generadora de una contribución, es decir, este hecho no es más que la conducta descrita por la ley.

Es el conjunto de circunstancias, hipotéticas previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

El Código Fiscal de la Federación no hace descripción legal o definición del hecho imponible, sino que sus elementos se hallan dispersos en todas las leyes fiscales especiales. Solo el artículo 6 del citado ordenamiento jurídico señala que las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

\*Rubino, nos habla acerca del hecho imponible y nos dice lo siguiente:

- A) Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.
- B) Que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico concreto, lo que hace:
  - a) Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce;

b) Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, no es posible determinar en que relación de causalidad se encuentran respecto de los efectos.

C) Que dos hechos imposables específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterizador a un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho. Normalmente, se da con frecuencia el fenómeno de que un hecho generador sea, a su vez, parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar un hecho distinto<sup>120</sup>.

"El hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que, por efecto de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo. Sus obligaciones, sin embargo, no son todas de la misma naturaleza y se distinguen entre ellas, en razón de los diferentes criterios de atribución del hecho imponible a las diferentes categorías de obligados<sup>121</sup>.

El hecho imponible puede ser estudiado desde varios puntos de vista, de los cuales resultan:

---

<sup>120</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 414-415.

<sup>121</sup> Jarach, Dino. Op. Cit. P 167.



- a) Aspecto legal.
- b) Aspecto personal.
- c) Aspecto material.
- d) Aspecto temporal.
- e) Aspecto especial y.
- f) Aspecto cuantitativo.

**“ASPECTO LEGAL:** Está consagrado en el principio de legalidad, en materia tributaria, por la fracción VI del artículo 31 Constitucional, un elemento del presupuesto de hecho consiste en que debe estar expresamente establecido como tal por una norma jurídica que tenga el carácter de ley, tanto formal como materialmente.

**ASPECTO PERSONAL:** Es la cualidad inherente a la hipótesis de incidencia que determina los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho generador hará nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Generalmente, el sujeto activo de la obligación tributaria es designado expresamente por el legislador. Sin embargo, también ocurre con frecuencia que la designación sea implícita. El sujeto activo será, entonces, el ente jurídico-político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible

**ASPECTO MATERIAL:** El aspecto material u objetivo del hecho imponible está constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan. Es el aspecto básico del hecho imponible al cual los demás aspectos se refieren y condicionan.

**ASPECTO TEMPORAL:** Es la propiedad que el hecho imponible tiene que designar explícita o implícitamente, sobre el momento en que debe reputarse consumado el hecho generador.

Giannini ha escrito que para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo y en general, los autores están de acuerdo en que el tiempo es un elemento del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

**ASPECTO ESPACIAL:** Es la indicación de circunstancias de lugar contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia relevantes para la configuración del hecho generador<sup>122</sup>.

#### **Elementos del Hecho Imponible.**

Es importante señalar dentro de este tema los elementos legales que componen el hecho imponible por lo tanto a continuación se plasman estos para su conocimiento y análisis. "Estos elementos son: elemento objetivo, elemento subjetivo, elemento espacial, elemento temporal".

**Elemento Objetivo:** Este elemento es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo. A título de ejemplo se puede citar la propiedad o posesión de un bien en cuanto al impuesto predial, y la enajenación o la prestación de un servicio respecto al impuesto al valor agregado.

---

<sup>122</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 418-429.

El elemento objetivo puede contener diversas modalidades, las cuales pueden consistir en:

- a) Un hecho o fenómeno económico, por ejemplo: la obtención de una renta o de una ganancia.
- b) Un acto a negocio jurídico, por ejemplo: la donación, el fideicomiso y el usufructo.
- c) El estado o cualidad de la persona, por ejemplo: el domicilio o la nacionalidad.
- d) La titularidad de derechos o bienes, por ejemplo: el propietario o el poseedor en el impuesto predial y la tenencia de vehículos respectivamente.

**Elemento Subjetivo:** El supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal.

**Elemento Temporal:** Es natural que el hecho previsto en la norma jurídica de forma hipotética y que provoca el surgimiento de la obligación impositiva se realiza en un tiempo o espacio temporal determinado.

Este elemento es muy importante para saber cuando se crea la obligación fiscal y en consecuencia, en que momento surge su exigibilidad y, en función de su acontecimiento, determinar cuál es la ley aplicable.

En razón de su estructura temporal los hechos imponibles se clasifican en:

- a) Instantáneos. Ocurren en determinado momento y cada vez que se presentan dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria, por ejemplo: la adquisición de un bien.
- b) Periódicos. En estos se requiere un tiempo, una suma de circunstancias, acontecimientos o hechos globalmente considerados, por ejemplo: el impuesto sobre la renta, ya que el periodo de causación es anual.

**Elemento Espacial:** El elemento espacial se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial, en un lugar determinado. Por ejemplo: un municipio o una entidad federativa.

Dicho elemento puede atender, conforme a la estructura jurídico-administrativa de la república, al:

- 1.- Territorio Nacional.
- 2.-Territorio de los estados.
- 3.- Territorio de los municipios.
- 4.- Territorio del Distrito Federal.
- 5.- Territorio de las delegaciones del Distrito Federal<sup>123</sup>.

---

<sup>123</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. 194-196.

### **1.3. HECHO GENERADOR.**

Es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

Hugo Carrasco Triarte menciona que hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.

"Para Ataliba Geraldo, el hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a una obligación tributaria"<sup>124</sup>.

El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero a un determinado ente público.

Por nuestra parte de una manera más simple y concreta podemos definir al hecho generador como la realización material, la adecuación de la conducta descrita en la ley. Cuando se realiza el hecho generador el que lo lleva a cabo se convierte en sujeto pasivo del impuesto.

---

<sup>124</sup> De la Garzo, Sergio Francisco. Op. Cit. P 412.

"ARAUJO FALCAO escribe que el hecho generador es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones:

- a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria Principal;
- b) Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.
- c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.
- e) Distinción de los tributos in genere.
- f) Distinción de los tributos en especie.
- g) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos.
- h) Elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria.
- i) Determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto"<sup>125</sup>.

---

<sup>125</sup> De la Garzo, Sergio Francisco. Op. Cit. P 415.

## **2.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR.**

### **2.1. CONCEPTO.**

“La determinación de la obligación tributaria, 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 planamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco”<sup>126</sup>.

“Significa comunicarle a la autoridad fiscal, cual es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución, ya sea mediante el señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes o servicios importados o exportados, para que con base en ello se aplique la cuota o tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe aportarse al fisco para cubrir el gasto público”<sup>127</sup>.

El Profesor Raúl Rodríguez Lobato nos dice al respecto: “La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”.

Héctor B. Villegas al hablar de la determinación nos dice que es “el Acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cual es el importe de la deuda”.

---

<sup>126</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Ccit. P. 346.

<sup>127</sup> Idem.

Para Gazerro la determinación es la "actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible", y "el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos", así como también "el caso administrativo que concretiza la constatación".

Vanoni dice que es " la fijación de los elementos inciertos de la obligación".

Giuliani Fonrouge define la determinación como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".

Dino Jarach afirma que "la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva"<sup>128</sup>.

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

---

<sup>128</sup> Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 559.



Refugio de Jesús Fernández Martínez nos dice: "Por determinación debemos entender el razonamiento lógico-jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente"<sup>129</sup>.

La determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo ( por adeudo propio o por deuda ajena) lo que se entiende como "autodeterminación", como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria, o por un tercero que en ocasiones es retenedor, cobrador o responsable solidario. Ésta es considerada como un paso ineludible de la obligación tributaria.

"Emilio Margáin señala dos reglas que deben tener presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria.

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. La obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el

---

<sup>129</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. P 260-261.

reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario<sup>130</sup>.

**"No debe confundirse el termino determinar con liquidar, ya que en la legislación mexicana no se utilizan como sinónimo, sino que ambos se complementan y ocurren en momentos diferentes. Determinar una obligación fiscal significa constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento. Por liquidar una obligación fiscal debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo"<sup>131</sup>.**

Sobre este tema de suma importancia el código Fiscal de la federación en su artículo 6°, estatuye 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 determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

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

---

<sup>130</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 121.

<sup>131</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 348.

Por último concluimos con un Criterio de la Suprema Corte sobre lo que se entiende por Determinación.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 169-174 Sexta Parte

Tesis:

Página: 71

**DETERMINACIÓN, CONCEPTO DE LA. ARTÍCULOS 80 Y 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967.** Doctrinalmente, ha sido definida la figura de la determinación como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el Código Fiscal de la Federación de 1967, también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos; se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la

liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva al cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

## **2.2. CLASES DE DETERMINACIÓN.**

“Conforme al sistema jurídico mexicano la determinación de la obligación fiscal, puede estar a cargo de las siguientes personas:

1.- La norma jurídica en diversos casos ordena, que la determinación de la obligación fiscal debe hacerse por el sujeto activo principal o por el responsable solidario o sustituto, que en este segundo supuesto, es un tercero que actúa por receptoría, sin la intervención de la autoridad fiscal; a esta forma algunos estudiosos de la materia la denominan “autodeterminación”, por un deber ante el Estado.

Dichas personas quedan obligadas a respetar los preceptos legales conducentes a la concretización del nacimiento de la prestación tributaria, mediante la expedición de los documentos, actos, contratos, certificaciones, así como llevar la contabilidad, y efectuar los balances que corresponden a sus ingresos y egresos, para que en forma precisa se reconozca y se demuestre la existencia del hecho generador de un impuesto, derecho o contribución especial, justificando la materialización de la base gravable, para que de esta manera se formule la liquidación de la prestación que corresponda.

2.-. Determinación que corre a cargo de la autoridad fiscal, ya sea con la colaboración del sujeto pasivo directo o terceras personas que deben auxiliar al fisco para que se concrete el hecho que dio nacimiento a la contribución que de manera específica debe pagar la persona física o moral, cuya situación haya coincidido con la hipótesis normativa.

Esa determinación de igual forma es operante cuando la administración pública descubre que se ha omitido por error, ignorancia, imposibilidad física del causante o responsable solidario, o por dolo, al cumplimiento de la obligación fiscal, dicha medida también se le conoce como "Determinación de Oficio".

3.- Determinación de la obligación contributiva que se establece de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de la ley, en donde el segundo se encarga de proporcionarle los datos, documentos constancias o informes pertinentes a la primera, para que se llegue a concretizar el acto, operación, tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se finque la esencia de la base gravable, se pueda formular la liquidación de la contribución, y con ello se proceda a verificar el pago de la misma, ese tipo de medidas

también se les conoce en el Derecho Fiscal con el nombre de Concordato Tributario<sup>132</sup>.

Desde el punto de vista doctrinal también se maneja un tipo de determinación, que es sumamente parecido al que se encuentra establecido en la legislación fiscal mexicana pero que varía un poco. A continuación se varias clases de determinación, según dos criterios:"

- a) Según el Sujeto que la realice.
- b) Según la Base conforme a la cual se efectúe.

#### **Determinación según el sujeto que la realice**

Según este criterio, podemos distinguir las siguientes clases de determinación. ,

- a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de esta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas "determinación por el sujeto pasivo", "autodeterminación" y "auto-imposición".
- b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por si solo, sin tal colaboración.

---

<sup>132</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 150-151.

Ésta es considerada en Europa, como el sistema "normal" de determinación. Parte de la doctrina llama determinación de "oficio" a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto Pasivo.

- c) La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el Sujeto Pasivo principal. Se le conoce con el nombre de "concordato" o "concordato tributario".

#### **Determinación según la base conforme a la cual se realice.**

Otra clasificación, realizada con arreglo a un criterio distinto, esto es, según la base con arreglo a la cual se efectúe, es la que distingue entre determinación "con base cierta", determinación "con base presunta", determinación "con base estimativa" o "estimada".

**La determinación con base cierta:** es la que se efectúa, sea por el sujeto pasivo o por la Administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica.

A este método de determinación de la base lo llama la Suprema Corte de Justicia método de "comprobación directa" y en el se investiga la aptitud tributaria del causante.

**La determinación con base presunta:** existe cuando, sea la Administración tributaria o sea el propio sujeto pasivo Principal, la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley.

**La determinación con “base estimada” o “estimativa”:** resulta cuando la Administración financiera, ante la posibilidad de determinar una base cierta y no habiendo “base presunta” establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y “los medios de investigación económica”<sup>133</sup>.

### **2.3.DECLARACIÓN.**

Francisco de la Garza define a la declaración como: “El acto jurídico del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso, de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación”.

“Berliri escribe que puesto que puede resultar sumamente difícil a la Administración tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su consentimiento, es lógico que la ley imponga, sea del deudor tributario, y en algunas circunstancias a terceros, más o menos relacionados con aquél, la obligación de informar a la Administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad e la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación del tributo, y de comunicarle todos

---

<sup>133</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 559.



aquellos hechos y circunstancias que pueden consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora"<sup>134</sup>.

"Para Vanoni, la declaración es la Comunicación realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la administración tributaria, de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida

Según Dino Jarach, es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial.

Gazzerro la define como: el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria"<sup>135</sup>.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que la declaración no constituye una confesión, sino un documento sujeto a revisión y control de las autoridades hacendarias que éstas deben verificar su exactitud.

La obligación de presentar la declaración incumbe normalmente al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, pero en los casos que hay responsabilidad solidaria o por sustitución, puede recaer sobre el responsable o sustituto.

---

<sup>134</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 566.

<sup>135</sup> Idem.

## **2.4. DETERMINACIÓN POR EL SUJETO PASIVO.**

"Por regla general la determinación de las obligaciones fiscales en el ámbito federal les compete a los contribuyentes, lo cual es notable en los impuestos sobre la renta, al valor agregado y sobre producción y servicios, desde el momento en que deben formularse los balances respectivos, expedir facturas y notas de ventas para señalar la base gravable y calificar el tributo, precisando cual es el acto u operación que ha generado la obligación fiscal y el monto de la misma. Corroborándose con sus registros contables y facturas que amparan cada una de las operaciones, ingresos o rentas percibidas"<sup>136</sup>.

Francisco de la Garza nos dice que "En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga a la autoridad fiscal recaudadora dicha cantidad de dinero".

"Normalmente, si la actividad liquidatoria fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. De no haber procedido con apego a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables, podrá producir un acto rectificatorio, es decir, un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria"<sup>137</sup>.

---

<sup>136</sup> Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. P 349.

<sup>137</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 561.

Hay corrientes doctrinales que le restan importancia a esta determinación, no le dan la relevancia que merece, e incluso la descalifican con el argumentando absurdo de que como no es elaborada por la autoridad fiscal carece de validez. Esto realmente me parece incorrecto ya que yo considero que la naturaleza de la determinación nos permite darnos cuenta que ésta debe ser realizada por el propio sujeto pasivo, debido a que este mismo fue el que realizó el hecho generador que dio nacimiento a la obligación fiscal, y esta determinación debe estar sujeta a una revisión de la autoridad fiscal, la cual, al notar alguna anomalía se debe actuar realizando la determinación ella misma, y sancionando al sujeto pasivo, que por mala fe hubiera efectuado equivocadamente dicho acto.

A continuación se comentan las exposiciones de algunos autores que descalifican este tipo de determinación.

"Dino Jarach. Sostiene que la naturaleza misma de la determinación resulta una actividad propia de la autoridad administrativa encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria, y que excluimos de la figura de la determinación lo que algunos autores han denominado auto-determinación y otros determinación por el sujeto pasivo".

En el aspecto positivo significa, además, que la determinación solo compete a la administración con o sin la colaboración de los contribuyentes o responsables.

"Berliri agrega que es fácil observar que tal determinación cuando es realizada exclusivamente por el contribuyente "no tiene ninguna relevancia

jurídica", ya que es una mera operación mental que puede haber sido realizada o no, correcta o incorrectamente, por el contribuyente"<sup>138</sup>.

#### **2.4.1. EFECTOS.**

Los efectos de la determinación por el sujeto pasivo son que la autoridad tenga por cumplida la obligación que tenía el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sin embargo, el fisco está facultado para revisar esta operación del sujeto pasivo, y en caso de que encontrara anomalías, realizar él mismo este procedimiento, con las consecuencias que esto pudiera provocar contra el contribuyente.

Respecto a los efectos de esta operación realizada por el sujeto pasivo algunos autores han mencionado lo siguiente:

Francisco de la Garza: "La determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo hace responsable por su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa"<sup>139</sup>.

Hector. B. Villegas establece que: "La declaración efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración"<sup>140</sup>.

---

<sup>138</sup> Idem.

<sup>139</sup> Idem.

<sup>140</sup> Villegas. B. Héctor. Op. Cit. P 236.

## 2.5. DETERMINACIÓN POR EL SUJETO ACTIVO.

"Esta determinación también recibe el nombre de determinación de Oficio. Esta es la que practica el fisco, ya sea por estar así ordenado en la ley este procedimiento o por otras circunstancias"<sup>141</sup>.

"La determinación corre a cargo de las autoridades tributarias cuando al practicar visitas de inspección fiscal descubren omisiones o alteraciones en las obligaciones respectivas, tienen el deber de concretizar correctamente la base gravable y el monto del impuesto evadido para proceder a su exigibilidad; o cuando los propios contribuyentes con responsabilidad directa o terceras personas con responsabilidad solidaria les proporcionen la información, los documentos, datos necesarios para determinar y formular la liquidación de la prestación tributaria de que se trate"

"Para hacer la determinación las autoridades, los particulares deben de proporcionarles la información, declaraciones, manifestaciones, avisos, documentos, facturas, registros contables y demás constancias que sean necesarias para que se obtenga correctamente la base gravable y se formule la liquidación de la contribución conducente; el ejercicio de la mencionada facultad se debe efectuar cuando se practiquen de igual forma visitas de inspección fiscal y se descubran omisiones o evasiones de la obligación en cuestión por parte del sujeto pasivo o responsable solidario"<sup>142</sup>.

La determinación llevada a cabo por el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, se puede dar por dos causas: porque así lo disponga expresamente la ley aplicable, o porque al revisar la determinación hecha por el sujeto pasivo, el Fisco se percató de que esta fue elaborada erróneamente

---

<sup>141</sup> Villegas. B. Héctor. Op. Cit. P 239.

<sup>142</sup> Sánchez Gómez Narciso. Op. Cit, p 349.

y por lo tanto procede por sí misma a realizar la determinación, corrigiendo los errores y las omisiones en que hubiere incurrido el contribuyente y sancionándolo por tal situación.

Esta determinación se puede llevar a cabo sobre dos bases:

- 1.- Cierta: Se determina sobre la base de lo que se pagó.
- 2.- Estimada Se determina basándose en lo que la autoridad estima que se gano.

### **2.5.1 EFECTOS**

Los efectos de esta determinación realizada por la autoridad fiscal como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, tiene como consecuencias que el contribuyente debe cumplir con la obligación emanada de dicha determinación, o en caso de que éste encontrara anomalías en el procedimiento realizado por la autoridad fiscal, interponer los medios de defensa que estén a su alcance para que de esta forma se corrijan dichos errores y pueda así cumplir con su obligación fiscal.

### **2.6. REVISIÓN DE LA DETERMINACIÓN.**

Las facultades que tiene la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para revisar la declaración del sujeto pasivo es de cinco años contados a partir de la fecha que se presento la declaración. Transcurrido dicho plazo la facultad se extingue por caducidad.

"La revisión es un procedimiento interno de la administración. Si hecha la revisión la administración no encuentra motivos para rechazarla y hacer una nueva determinación, que es la liquidación adicional, a que se refiere la ley, no se produce ningún acto administrativo. En cambio, si encuentra motivos para producir una liquidación adicional, que no es tal, sino una verdadera y propia liquidación o determinación hecha por el sujeto activo de la relación tributaria sustantiva, nos encontramos frente a un caso de determinación por la autoridad, o por el sujeto activo, y frente a un acto administrativo de determinación"<sup>143</sup>.

### **3.- PAGO DEL IMPUESTO.**

#### **1 CONCEPTO.**

"El pago, es el cumplimiento de la obligación contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y que como consecuencia dio margen a su liquidación conducente, quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y como consecuencia se extingue el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación. "<sup>144</sup>.

"El pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco"<sup>145</sup>.

---

<sup>143</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 536.

<sup>144</sup> Sánchez Gómez, Narciso, Op. Cit, p 534.

<sup>145</sup> Villegas B. Héctor. Op. Cit. P 294.

El profesor Raúl Rodríguez Lobato nos comenta: "El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria".

Refugio De Jesús Fernández Martínez: define el pago como "la forma más común de extinguir los créditos fiscales, y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es el que satisface plenamente los fines y los propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene, de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos"<sup>146</sup>.

Sergio Francisco de Garza: "El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo".

Es necesario recurrir a la legislación Mexicana, concretamente al Código Civil Federal para saber de qué forma se define al pago desde el punto de vista del derecho privado.

Para el Código Civil Federal en el artículo 2062 se refiere al pago diciendo: " Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación de un servicio que se hubiera prometido".

Francisco de la Garza nos dice: "Esto presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. La más de las veces la determinación le corresponde al propio deudor tributario; en otras, es la autoridad fiscal la que debe hacer tal determinación; en uno u otro caso la determinación es un

---

<sup>146</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. P 288



requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste, a su vez es un prerequisite para la realización del pago\*.

Gregorio Sánchez León nos da los distintos tipos de pago y nos expresa:

El principal medio de extinción de la obligación fiscal es el pago y tratándose de materia fiscal existen las siguientes clases de pago.

- 1.- Liso y llano
- 2.- En garantía.
- 3.-Provisional.
- 4.-De anticipos
- 5.-Definitivo
- 6.-Extemporáneo.

#### **PAGO LISO Y LLANO.**

"Es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley. El segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda"<sup>147</sup>.

El pago liso y llano es el que realiza el contribuyente sin hacerle ninguna objeción al crédito fiscal.

---

<sup>147</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 167.

**"MARGAIN MANATOU.** Este pago puede tener dos resultados: el pago de lo debido y el pago de lo indebido. En relación con esta clase de pago, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido una interesante tesis, que tiende hacia una verdadera justicia fiscal y en la que ha establecido: Pago Liso y Llano no Entraña Consentimiento con el Crédito".

"El hecho de que un particular pague en forma lisa y llana un crédito no entraña un consentimiento con el crédito ni con la resolución que le dio origen, no obstante que se haya efectuado los pagos bajo protesta; pretender lo contrario sería tanto como exigir una formalidad o solemnidad incompatible con el derecho moderno, el cual trata de proteger los intereses legítimos aun cuando no se hayan observado los requisitos de forma.

No existe disposición jurídica en el sentido de que el pago liso y llano constituya un consentimiento con la resolución que le sirve de base. Toda vez que las formalidades del pago bajo protesta no son en perjuicio del particular, sino en beneficio de las personas que se acogen a ellas"<sup>148</sup>.  
(Resolución Plenaria.de 25 de noviembre de 1969.Juicio 53/69/3901/68 )

### **PAGO EN GARANTÍA.**

Raúl Rodríguez Lobato nos dice: "Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley".

---

<sup>148</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 226.

“El pago en garantía es aquel mediante el cual el causante asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley”<sup>149</sup>.

#### **PAGO PROVISIONAL.**

El profesor Raúl Rodríguez Lobato lo define como: “Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final de ejercicio presentará su declaración anual, en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución”<sup>150</sup>.

Gregorio Sánchez León comenta que: “El pago Provisional, significa el que se realiza con efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien que hace a cuenta del impuesto causado total definitivo; este último que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien al impuesto anual aplicable al contribuyente”<sup>151</sup>.

---

<sup>149</sup> *Idem.*

<sup>150</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 169.

<sup>151</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 234.

## **PAGO DE ANTICIPOS.**

"Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual"<sup>152</sup>.

Anticipo significa: dinero anticipado, adelantado, un anticipo de pago, avance, adelanto y provisión.

Gregorio Sánchez León nos explica que: "el pago de anticipos pueden llegar a confundirse con el pago provisional, porque este también es un anticipo, pero siempre debe ser así porque la ley lo dispone por razón de política fiscal, en cambio, en el anticipo propiamente se hace el pago en esa forma porque la ley prevé la existencia de imposibilidad material de que el causante lo haga definitivamente por diversas razones"<sup>153</sup>.

El pago de anticipos presenta dos modalidades como son:

1. Que no se cubra totalmente el impuesto, porque de momento no se pueda determinar totalmente su base y se dé un anticipo para que el fisco disponga inmediatamente de recursos.
2. Cuando se puede determinar la base del impuesto exactamente, la ley permite al causante que se encuentre con posibilidades económicas, optar

---

<sup>152</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P 169.

<sup>153</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 234.

por pagarlo totalmente por anticipo o en parcialidades, teniendo en cuenta que el impuesto corresponde a una anualidad o una suma elevada.

"MARGAIN MANAUTOU: El pago de anticipos es el que se entera en el momento de la percepción del ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco".

Para Concluir con este punto plasmamos el comentario de Sergio Francisco De La Garza al respecto: "En los impuestos de carácter permanente, razones de orden financiero han conducido al legislador a establecer la obligación de hacer pagos anticipados, o dichos de otra manera, anticipos a cuenta del pago del impuesto cuya base es el ingreso percibido durante un determinado período de imposición, que generalmente es de un año"<sup>154</sup>.

#### EL PAGO DEFINITIVO.

Raúl Rodríguez Lobato nos dice: "Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cual es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio que el pago es correcto".

---

<sup>154</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 235.

"Para Margain Manautou.- El pago definitivo es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del Fisco".

Por otra parte Gregorio Sánchez León comenta que: "El pago definitivo por autodeterminación no sujeta a verificación, casi no existe en nuestra legislación fiscal federal. Existen dos modalidades en el pago definitivo, aun cuando la autodeterminación puede estar sujeta a verificación que es mas frecuente, y la otra cuando no lo está"<sup>155</sup>.

### **EL PAGO EXTEMPORÁNEO.**

Gregorio Sánchez León nos dice: "El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento. El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria".

Para Raúl Rodríguez Lobato nos comenta que: "Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte del fisco".

"El pago Extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal"<sup>156</sup>.

---

<sup>155</sup> Sánchez León, Gregorio. Op. Cit. P 236.

<sup>156</sup> Rodríguez Lobato Raul. Op. Cit. P. 170.

## 2. OBJETO DEL PAGO.

“El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia”<sup>157</sup>.

Para Francisco De la Garza el objeto del pago esta sujeto a los siguientes principios:”

- a) Principio de Identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.
  
- b) Principio de integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la deuda no este totalmente pagada se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorios (recargos) por las cantidades insolutas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.
  
- c) Principio de Indivisibilidad. Por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley”<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 599.

<sup>158</sup> Idem.

### **3.- REQUISITOS DEL PAGO.**

"Francisco de la Garza nos expone qué requisitos se necesitan para efectuar el pago, estos principios los ha dividido en dos: 1.- Requisitos de lugar. 2.- Requisitos de Tiempo. A continuación se exponen cada uno de ellos.

#### **A) Requisito de Lugar.**

Los pagos deben hacerse en la oficina recaudadora del lugar que la Ley determine; tal es la regla general.

Cuando no haya disposición legal expresa y se trate de causantes o deudores obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, el pago debe hacerse en la oficina recaudadora que tenga jurisdicción sobre el domicilio de aquéllos y si se trata de deudores no obligados a inscribirse, los pagos deben hacerse en la oficina recaudadora autorizada en que originalmente se radique el crédito por la autoridad que lo haya determinado y sea factible el cobro, aún cuando el domicilio del deudor no se encuentre en la demarcación.

Sin embargo, algunas leyes de impuestos especiales señalan lugares y agentes de cobro distintos a los oficiales. Un ejemplo de esto lo constituyen los impuestos aduanales, los cuales deben satisfacerse, lógicamente en la aduana, que corresponda al lugar de entrada o salida de la mercancía.

En la retención directa el lugar de pago es el domicilio del retenedor, para el acto de la retención y el de la oficina federal de hacienda que tenga jurisdicción sobre el retenedor para la entrega de las cantidades retenidas.



## **B) Requisito del Tiempo.**

Dado el carácter de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es, en principio, el de la realización del hecho imponible, ya se trate de impuestos permanentes o instantáneos<sup>159</sup>.

Por razón de su vencimiento, la doctrina clasifica las obligaciones tributarias en obligaciones a plazo y al contado; en consecuencia el pago puede ser al contado o a plazo. Son pagos al contado los que se realizan en el momento mismo de ser liquidada la deuda tributaria por el propio contribuyente. Los pagos a plazos son aquellos para los que se dispone de un periodo de tiempo dentro del cual puede realizarse dicho cumplimiento.

## **4.- FORMAS DE PAGO.**

Para referirnos a las formas de pago es necesario remitirnos al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se encuentran establecidas las diferentes formas de efectuar dicho pago.

Dentro de las formas establecidas en este Código se encuentran:

1.-“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.

---

<sup>159</sup> De la Garza, Sergio Francisco. P 599-600.

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.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición se estará al tipo de cambio que publique el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones.

**2.- Cheques certificados o de caja.**

**3.- Los giros postales.**

**4.- Los giros telegráficos o bancarios.**

**5.- Las transferencias de fondos.**

**6.- Cheques personales.** Sólo se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el reglamento de Código Fiscal.

Los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la federación, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a otros contribuyentes a efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos”.

## **5.- EFECTOS DEL PAGO.**

El efecto del pago es la extinción de la obligación y, por consiguiente, la liberación del deudor, que tiene derecho a exigir del acreedor el reconocimiento de esta situación y el otorgamiento del documento correspondiente que así lo ampare.

Francisco de la Garza nos explica respecto a este aspecto, “El efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria y, por consecuencia, la liberación del deudor”.

Para que se produzca tal efecto liberatorio, es necesario que el pago reúna las siguientes condiciones:

- a) “Que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente, sin reservas de ninguna naturaleza.

Giuliani Fonrouge considera que el recibo del impuesto impide la aplicación ulterior de una multa por violación de una norma tributaria, ya que en tal supuesto la sanción debió aplicarse instantáneamente, sin demorar la liberación completa del deudor.

- b) La segunda condición es que debe haber mediado buena fe de parte del contribuyente. Giuliani Fonrouge opina que si el contribuyente ha ocultado o sustraído al conocimiento del fisco, ya sea por malicia (dolo) o por simple negligencia (culpa), elementos que debió comunicarle y que podían influir en la determinación tributaria, entonces cesan los efectos liberatorios del pago y se pierde el amparo constitucional<sup>160</sup>.

## **6.- SALDOS A FAVOR.**

Son las cantidades que el sujeto pasivo tiene a favor, por haber efectuado el pago de un impuesto ya sea que no debía o que en caso de deber lo pago en una cantidad mayor a lo que estaba obligado y por lo tanto tiene el Derecho de exigir al fisco que le regrese esas cantidades o en su defecto que estas sean aplicadas a otros impuestos.

Esto se hace ya sea mediante la declaración que presente ante la autoridad fiscal o por medio de una solicitud de devolución, aplicando los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Este concepto tan importante como lo es el saldo a favor tiene tanta importancia en materia fiscal que es por eso que el legislador elaboró un artículo en el Código Fiscal de la Federación como lo es el 22, para que por medio de este artículo aquellas personas que se encuentren bajo la hipótesis de este concepto es decir que tenga un saldo a favor, pueda recuperarlo, pidiéndole a la autoridad fiscal que le sean devueltas esas cantidades, o en todo caso acudir a lo señalado en el artículo 23 del mismo código para que

---

<sup>160</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 611.

en vez de que le sean devueltas esas cantidades o saldos a favor, pueda compensarlos.

Es por eso que en los mismos formatos facilitados por la S.H.C.P a través del S.A.T , para que se puedan presentar las declaraciones fiscales, en estos se incluye un apartado que se refiere precisamente a los saldos a favor, para que por medio de esto, el sujeto pueda ya sea o compensarlos o pedir su devolución.

## IV. PAGO DE LO INDEBIDO.

### 1.- CONCEPTO.

"Consiste en el entero de una cantidad mayor a la debida, o que no se adeuda. Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, en este caso, el contribuyente es deudor de los créditos fiscales, pero al hacer el pago en la oficina correspondiente entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le correspondía pagar"<sup>161</sup>.

En el derecho civil se maneja este termino definiéndolo de la siguiente manera: "Este pago es la principal especie del enriquecimiento sin causa y consiste en que se ejecuta una prestación, sin haber obligación entre el que la ejecuta y el que la recibe, habiéndose realizado la prestación por error"<sup>162</sup>.

El artículo 1883 del Código Civil Federal señala: "Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene la obligación de restituirla".

Por nuestra parte, podemos definir al pago de lo indebido como el entero de una cantidad determinada al fisco, la cual por diversas circunstancias, ya sea por error o por alguna causa establecida en la ley, se efectuó sin que existiera una obligación legal para el sujeto que lo realizó, o existiendo obligación ésta se enteró en exceso, quedando por tales efectos un saldo a favor del contribuyente, el cual puede recuperarlo, siempre y cuando cumpla con los procedimientos establecidos en la ley.

---

<sup>161</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. P 292.

<sup>162</sup> Martínez Alfaro Joaquín. Teoría De las Obligaciones, Ed. Porrúa. México 1998. 5ta edición. P 160.

A continuación se expresa un criterio de la suprema corte de Justicia respecto al pago de lo indebido.

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : CXXII

Tesis:

Página: 1649

**PAGO DE LO INDEBIDO.** De acuerdo con la teoría de la repetición de lo indebido, el pago es un acto voluntario que es posible deshacer, si la voluntad de pagar ha sido viciada o carece de causa lícita.

## **2.- CAUSAS.**

"Este pago en cantidad mayor, puede derivar de un error de hecho o un error de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente"<sup>163</sup>.

A continuación se presentan algunas causas de porque se da el Pago de lo Indebido."

**1.-El pago por error de hecho.** Tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas de la realidad, que el contribuyente comete sobre determinados hechos que originan que pague una cantidad mayor a la

---

<sup>163</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. Cit. P 292.

debida. Por ejemplo, hacer el cálculo aritmético de la contribución en forma equivocada.

**2.-El pago de cantidad mayor a la debida por error de derecho.** Tiene su origen en la aplicación o interpretación equivocada que hace el contribuyente de la ley fiscal respectiva, como el considerar que dicha ley grava un ingreso que realmente está exento.

**3.-El pago de cantidad mayor a la debida porque** la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, **arroje un saldo a favor** del contribuyente.

**4.-El pago liso y llano de lo indebido de una cantidad que no es adecuada.** Tiene su origen en un error de hecho o en un error de derecho. El pago de lo indebido por error de hecho, deriva de situaciones que hacen creer al contribuyente que es deudor del crédito fiscal que se le reclama y paga inmediatamente, y en realidad no es deudor. El pago de lo indebido por error de derecho, tiene su origen en la interpretación equivocada de la ley fiscal al considerarse contribuyente, cuando en realidad no lo es<sup>164</sup>.

Dentro de otras causas que podemos señalar para que se de el pago de lo indebido podemos mencionar:

**1.- No exista el Crédito Fiscal.** Es decir, en este caso el contribuyente paga una cantidad de dinero creyendo que tenía esa obligación, sin embargo la ley no lo establecía, o en caso de establecerlo, esa disposición no se aplicaba al contribuyente por que su situación era diferente a la establecida en dicho ordenamiento.

---

<sup>164</sup> Idem.



2.-Otro caso frecuente del porqué se da el pago de lo indebido es cuando el contribuyente paga una cantidad de dinero mucho mayor a la que estaba obligado, ya sea porque se realizó mal la determinación del crédito fiscal, ya sea por la autoridad fiscal o por el propio contribuyente.

3.- También se da otro caso de pago de lo indebido cuando se exige el pago de recargos o multas y éstas no procedieran por alguna circunstancia que invalidara su cobro.

### **3.- CONSECUENCIAS.**

La consecuencia que deriva del pago de una cantidad que no se debía o que se pagó de más está establecida por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual ordena a la autoridad fiscal la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

Este artículo a pesar de que es el tema central de este estudio contiene imperfecciones que ocasionan un perjuicio a la persona que trate de ejercitar el derecho que se encuentra contenido en este, ya que incluso en vez de ser un medio por el cual se ejercite ese derecho ocurre todo lo contrario, convirtiéndose en un obstáculo muy grande debido a que en su redacción el legislador incurrió en graves errores tanto en la forma de redacción como en la redacción misma que podemos mencionar contiene algunas cuestiones de inconstitucionalidad.

La inconstitucionalidad que consideramos contiene este artículo, va referida a la falta de equidad en este mismo tal como el artículo 31 fracción cuarta de nuestra Constitución lo establece, ya que en algunos aspectos de este artículo no se da un trato de igual en condiciones muy parecidas respecto al

sujeto pasivo, ya que cuando este le debe a la autoridad fiscal esta utiliza todos los medios que estén a su alcance para exigir que el sujeto cumpla con su obligación y en caso de que este no cumpla en caso de tratarse de un crédito fiscal esta le exige el pago de recargos actualizaciones e incluso multas, sin embargo cuando el sujeto se convierte en activo de la autoridad fiscal por tener un saldo a favor, esta únicamente le devuelve esas cantidades actualizadas, lo cual se convierte en una injusticia, ya que la autoridad cuando cobra, cobra bien, pero cuando paga si es que paga, paga mal, y pone un montón de obstáculos y trabas para que el sujeto pueda hacer efectivo su derecho.

Otro defecto o error que tiene este artículo y que lo convierte en un grave obstáculo para el sujeto es el hecho de que no menciona que autoridad es la encargada de efectuar el pago de esas cantidades, sino que únicamente se refiere de una forma muy general diciendo que serán las "autoridades fiscales" las encargadas de efectuar el pago lo cual solo trae por consecuencia que el sujeto caiga en errores al no saber de manera clara cual es la autoridad que le va a pagar.

Otro aspecto que no consideramos adecuado, es que se tenga que otorgar una garantía a solicitud de la autoridad para que esta pueda devolver lo que pagó de más al sujeto, ya que la garantía se utiliza para garantizar un crédito fiscal el cual es una obligación y no un derecho, como lo es la devolución de las cantidades pagadas indebidamente. Además de que es un error por lo señalado anteriormente, también este hecho causa muchas molestias a la persona, ya que una vez que se logró que se le devolvieran las cantidades pagadas indebidamente, nuevamente tiene que iniciar otro procedimiento para solicitar que le sea devuelta ahora, la garantía que otorgó para que se le devolviera las cantidades exigidas, lo cual se convierte en cuento de nunca acabar.

Estos y otros errores contiene este artículo, sin embargo como lo mencionamos, es de suma importancia para que el contribuyente no se halle en plano total de inseguridad jurídica ante la autoridad fiscal, sin embargo debe reformarse de tal forma que se convierta en un instrumento fundamental para todo aquel que quiera hacer valer su derecho ante la autoridad, eliminando todo obstáculo para su libre ejercicio.

A continuación por la importancia que reviste este artículo se plasma su contenido, el cual será analizado posteriormente.

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencias firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la

devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho de devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

**Plazo para solicitar la devolución.** Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación. Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido de que de no hacerlo dentro de dicho plazo se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Cuando la autoridad

requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que estos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

**Garantía para el monto de devolución.** las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que se garantice por un periodo de seis meses un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día que surta efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses

anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma.

**Determinación del promedio actualizado de las devoluciones.** El promedio actualizado de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, se determinará conforme a lo siguiente: el monto de cada una de las devoluciones obtenidas en los últimos doce meses sin incluir la actualización y demás accesorios que la autoridad hubiera efectuado, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se recibió la devolución y hasta el último mes del período de doce meses por el que se efectúa el cálculo, en términos del artículo 17-A de este Código. El promedio se obtendrá sumando cada una de las devoluciones obtenidas actualizadas y dividiendo el resultado entre el número de devoluciones obtenidas en dicho período.

**Devolución procedente e improcedente.** Una vez otorgada la garantía, se procederá a poner en disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso, los intereses. En caso de que la devolución resulte improcedente, y una vez que se hubiera notificado al contribuyente la resolución respectiva, las autoridades fiscales, darán el aviso a que se refiere la fracción II del artículo 141-A de este Código. El importe transfendo a la tesorería de la Federación, se tomará a cuenta del adeudo que proceda de conformidad con el párrafo décimo del presente artículo. Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto sin que se presente dicho aviso, el

contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

**Devolución actualizada y con intereses.** El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito. Cuando el contribuyente presente solicitud de devolución del pago de lo indebido, y ésta no se efectúe en los plazos indicados en el tercer párrafo de este artículo, o se niega y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, según se trate, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses

conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

**Interposición de medios de defensa para su devolución.** En los casos distintos a los previstos en el párrafo anterior, en los que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagaran intereses que se calcularan a partir del día en que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordeno la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

**Tope de interés para el fisco federal.** En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.



**Recargos por devoluciones improcedentes.**

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales a que se refiere el tercer párrafo de este artículo o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos o contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este código, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de devolución.

**Prescripción de la devolución.** La obligación de devolver prescribe en los términos y condiciones que el crédito fiscal.

**Certificados de devolución.** La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

**Compensación de oficio.** Lo dispuesto en el octavo párrafo de este artículo, también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23°.

## **2.- DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO.**

### **1.-CONCEPTO DE DEVOLUCIÓN.**

El término devolución no implica realmente mayor problema en este momento, ya que se puede entender por este concepto como la acción de "restituir a una persona algo que era suyo".

En el contexto de este tema, entonces tenemos que la devolución del pago de lo indebido, consiste en restituir a una persona, ya sea contribuyente, responsable solidario o sustituto, una cantidad que pagó, ya sea porque no la debía o porque en caso de tener dicha obligación, pagó de más a la autoridad fiscal.

Existe la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente, porque en realidad, la persona que efectuó el pago, no tenía dicha obligación, ya sea, porque no existía el crédito fiscal, debido a que su conducta no se encuadraba dentro del supuesto establecido en la ley, o porque en caso de que sí fuera sujeto al pago de ese crédito, el sujeto realizó un pago mayor al que realmente estaba obligado.

Entonces, gracias a lo consagrado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se ordena a la autoridad fiscal devolver aquellas cantidades pagadas indebidamente por el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, siempre y cuando, éste cumpla con todos los requisitos para tal efecto y sea procedente la solicitud de devolución.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, constituye entonces, una garantía para aquella persona que se encuentre bajo el supuesto previsto en

este artículo, otorgando así "cierta" seguridad jurídica, decimos cierta, porque como se analizará más adelante este artículo contiene algunas imperfecciones, que ocasionan un perjuicio para todas aquellas personas que quieran ejercer este derecho.

## **2.- PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN**

El procedimiento de devolución del pago de lo indebido, se encuentra establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el día de hoy, y de aquí vamos a partir para mencionar todos los pasos, que (desgraciadamente para el contribuyente por lo exhaustivo del procedimiento) deben seguirse y cumplirse, para que el sujeto pueda obtener la devolución (paradójicamente) de lo que siempre fue suyo.

Sin embargo el Código Fiscal de la Federación contiene algunas lagunas que impiden que el sujeto que quiere recuperar aquellas cantidades que pago indebidamente pueda hacerlo de la forma más sencilla posible ya que no se establece de manera clara ciertas cuestiones. Es por eso que el interesado ante aquellos vacíos jurídicos, debe acudir a otros instrumentos legales como el Reglamento del Código Fiscal de la Federación o la resolución miscelánea del año de que se trate para aclarar las dudas que pudiera tener al respecto.

A continuación se va a desarrollar de la manera más simple que se pueda, todos los pasos que hay que seguir para obtener la devolución.

Primero debemos mencionar que del texto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la devolución puede proceder de dos formas:

**1.- De Oficio.**

**2.- A petición de parte.**

En el primer caso tenemos, que la autoridad por iniciativa propia (en la realidad nunca se da), puede devolver las cantidades pagadas indebidamente al sujeto que efectuó dicho pago. Este raro fenómeno jurídico puede darse porque en muchas ocasiones el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, por desconocimiento, no sabe que tiene un saldo a favor del pago que realizó de algún impuesto, y entonces como resulta lógico pensarlo, no puede ejercer su derecho de devolución, y la autoridad, al darse cuenta de este hecho, puede hacer efectiva la devolución aunque no exista una solicitud previa por parte del interesado.

En el segundo caso, que es a petición de parte, es el interesado (regularmente siempre es así) quien ejercita su derecho a que le sean devueltas las cantidades pagadas indebidamente. La solicitud de devolución, por el interesado debe cumplir con los requisitos de forma, que se señalan en el Código Fiscal de la Federación, para el "escrito libre" en el artículo 18 y 18-A; es decir, debe ser por escrito.

El primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación también señala, que además del interesado podrán solicitar la devolución, los retenedores, siempre y cuando ésta se efectúe directamente al contribuyente o interesado. Es decir, de lo anterior entendemos que hay una excepción, al principio de que solo el interesado puede solicitar la devolución, pero es una

excepción condicionada al hecho de que la devolución se haga al interesado y no al retenedor, que solicitó la devolución.

Para saber ante que autoridad podemos presentar la solicitud de devolución de las cantidades pagadas indebidamente, acudimos al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación pero en este no encontramos nada en concreto, es así que revisando el artículo 11 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación podemos darnos cuenta que aquí se menciona lo siguiente: "la devolución de cantidades pagadas indebidamente y las demás que procedan de conformidad con las disposiciones fiscales en los términos del artículo 22 del Código, se solicitara ante la autoridad administradora". Es decir ya que el artículo 22 del Código Fiscal no establece ante que autoridad en concreto se puede acudir para solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente acudimos al artículo 11 del reglamento pero en este solo se menciona que deberá presentarse la solicitud de devolución ante la autoridad administradora, pero nuevamente podemos ver que este ordenamiento es insuficiente ya que no nos dice nada en concreto y no establece exactamente cual es la autoridad administradora por lo que tenemos que acudir a la resolución miscelánea en este caso para el año 2003 para saber que nos dice al respecto, y encontramos lo que a continuación se señala:

En el Cuarto párrafo del punto 2.2.3. se establece lo siguiente: "Las solicitudes de devolución deberán presentarse en el módulo de atención fiscal de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, en la Administración Local de Grandes Contribuyentes o en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, acompañadas de los Anexos correspondientes, incluyendo el documento que acredite la personalidad del promovente". Una vez analizado esto nos

damos cuenta, que por fin sabemos ante que autoridad podemos solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente,

En el segundo párrafo de este mismo artículo, se señala que si el pago de lo indebido por parte del sujeto se hubiera efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad y posteriormente este acto de autoridad queda insubsistente, el derecho a solicitar la devolución nace en ese mismo momento. Aquí podemos mencionar que el pago se efectúa en cumplimiento de un mandato de la autoridad fiscal, por lo que no media error por parte del interesado.

En este mismo párrafo se menciona que la determinación de diferencias por errores aritméticos, darán lugar a la devolución siempre y cuando no haya prescrito la obligación

En el octavo párrafo de este artículo se menciona que en los casos de que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución del pago de lo indebido, por que así lo disponga una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses, que se calcularán a partir del primer día que se hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución que ordenó la devolución. Este párrafo lo que quiere decir es que si un contribuyente interpone un recurso administrativo reclamando una resolución de la autoridad fiscal y obtiene un resultado favorable por el cual la autoridad competente para resolver dicho recurso otorga la razón a este respecto a la devolución del pago que efectuó indebidamente, también tendrá derecho a exigir los respectivos intereses que ocasionó ese hecho, los cuales se calcularán desde el día que se interpuso el primer recurso administrativo, hasta que se otorgue la devolución al contribuyente.

En este mismo ordenamiento se establece una opción para el contribuyente para que en vez de que solicite la devolución del pago de lo indebido, opte por compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. También se habla de que en caso de contribuciones con un fin específico, sólo podrán compensarse contra la misma contribución. Lo que se señala en esta parte no es otra cosa que la "facilidad" que otorga la autoridad fiscal al contribuyente, para que en vez de solicitar la devolución, opte por compensar ese saldo a favor que tiene contra la autoridad, y esto sólo tiene la limitación de que, en caso de que se trate de contribuciones específicas, la compensación sólo podrá operar sobre estas mismas.

Al respecto la resolución Miscelánea para 2003 establece: "para los efectos de los artículos 22 y 23 del Código, las personas físicas que determinen saldo a favor en su declaración del ejercicio darán a conocer a las autoridades fiscales la opción de que solicitan la devolución o efectúan la compensación del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2002, marcando el recuadro respectivo en las formas oficiales 13 o 13-A, según corresponda.

La opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá variarse una vez que se haya señalado en el formulario correspondiente.

Con esto lo que podemos ver es que el sujeto que tenga derecho a la devolución tiene dos oportunidades una es hacer efectiva la opción de que le sea devuelta la cantidad o cantidades pagadas indebidamente o

compensar esas cantidades en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Hay un criterio de la Suprema Corte de Justicia que señala que el Procedimiento de devolución del pago de lo indebido no es inconstitucional que a continuación se expresa.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : VII-Abril

Tesis:

Página: 157

**CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1989. LOS ARTÍCULOS 21 Y 22, SON CONSTITUCIONALES AL NO CONTRAVENIR LO REGULADO POR LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 31 DE LA LEY FUNDAMENTAL.** Los argumentos expresados por la parte quejosa, a través de los cuales manifiestan que los artículos 21 y 22 del Código Fiscal de la Federación son inconstitucionales porque contravienen los conceptos de proporcionalidad y equidad establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, resultan infundados toda vez que en relación con aquellos principios, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido en reiterada jurisprudencia: que se aplican al sujeto pasivo del tributo y, en síntesis, se refieren a que éste debe contribuir en forma proporcional a su capacidad económica; es decir, la disminución patrimonial de que sea objeto al pagar el tributo respectivo debe



efectuarse atendiendo a los ingresos que obtenga; igualmente el sujeto pasivo debe ser tratado con equidad al contribuir al gasto público, es decir, debe ser tratado con igualdad frente a la forma jurídica que establece y regula un determinado impuesto respecto del cual se encuentran sujetos otros contribuyentes, respetando, como ya se dijo, su capacidad económica. Atendiendo a los conceptos anteriores los que son aplicables solamente al sujeto pasivo de la contribución fiscal para el gasto público; no se advierte la oposición a tales conceptos, por lo dispuesto en los supuestos legales establecidos en los artículos 21 y 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1989, porque de su lectura, no se constata que el legislador haya establecido alguna regla contraria al supuesto contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues no se observa que regulen, primeramente sobre la obligación de los causantes de contribuir al gasto público, y, posteriormente, que las obligaciones que contemplan los preceptos impugnados, hayan sido establecidas frente a otros causantes de un impuesto, puesto que regulan las obligaciones para el fisco y para los gobernados del pago, de intereses para aquél y de recargos para éstos, en caso de pago de lo indebido o de omisiones en el cumplimiento de obligaciones tributarias; consecuentemente, es manifiesto que de los anteriores argumentos no se observa la contravención de los artículos 21 y 22 del Código Fiscal de la Federación, con lo regulado en la fracción IV del artículo 31 constitucional. CUARTO

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA  
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

A pesar de lo dispuesto en este criterio jurisprudencial, nosotros consideramos inconstitucional lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación ya que no se respeta el principio de equidad tributaria.

### **3.- REQUISITOS PARA LA DEVOLUCIÓN.**

Para que el contribuyente o interesado, pueda obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, conforme a derecho, es necesario que cumpla, con ciertos requisitos, que se encuentran establecidos dentro del mismo artículo 22 del Código Fiscal de la Federación; estos requisitos los analizaremos a continuación.

Los requisitos que debe cumplir el contribuyente o interesado para que opere la devolución son los siguientes:

**1.-Solicitud de devolución por parte del contribuyente.** Esto quiere decir que la solicitud de devolución debe presentarse solamente por el contribuyente o interesado, y en algunos casos por los retenedores. Esta solicitud deberá cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación, o bien puede solicitarse la devolución en la misma declaración. Esta solicitud de devolución deberá presentarse de conformidad con el reglamento del Código Fiscal de la Federación ante la autoridad administradora, o como lo menciona la resolución miscelánea para 2003, ante el módulo de atención fiscal de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, en la Administración

Local de Grandes Contribuyentes o en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda,

**2.-Solicitar la devolución dentro del plazo señalado en la ley.** La solicitud de la devolución deberá efectuarse dentro del plazo legal, es decir que el derecho de devolución no se haya extinguido, para que pueda proceder la devolución.

**3.-Presentar garantía equivalente al monto de devolución.** Este requisito se establece para los contribuyentes que no hubieran presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se haya presentado aviso de inversiones. Esta garantía va a ser por seis meses, equivalente al monto que se esta solicitando su devolución.

Al respecto hay que señalar que esta garantía es necesaria, ya que como se establece en este ordenamiento, en caso de que el contribuyente no la presente se le tendrá por desistida su solicitud. El plazo para otorgar la garantía por parte del contribuyente será de 20 días siguientes a que surta efectos la notificación de dicho requerimiento por parte de la autoridad.

Al analizar la resolución miscelánea para 2003 encontramos que respecto a la garantía que se señala en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se menciona lo siguiente: "para los efectos de los artículos 22, cuarto párrafo y 141, fracción I del Código, se consideran formas de garantía financiera equivalentes al depósito en dinero, las líneas de crédito contingente irrevocables que otorguen las instituciones de crédito y las casas de bolsa a favor de la Tesorería de la Federación o bien mediante fideicomiso constituido a favor de la citada Tesorería en instituciones de crédito.

Asimismo, los contribuyentes podrán garantizar el monto de la devolución con el depósito en cuentas de garantía del interés fiscal de la devolución que se haya solicitado. Para ello, los contribuyentes presentarán un escrito solicitando que dicha devolución quede como garantía del interés fiscal.

La Tesorería de la Federación autorizará a las instituciones de crédito y casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal o fideicomiso de garantía que cumplan con los requisitos establecidos en el instructivo de operación que emita la propia Tesorería".

La resolución miscelánea para 2003 también menciona algo que es importante señalar respecto a la garantía del monto de la devolución, y nos dice que las autoridades fiscales no requerirán que se garantice el monto de las devoluciones en los siguientes casos:

A. Personas físicas que soliciten la devolución de saldos a favor del ISR en la declaración del ejercicio, por un monto igual o inferior a los 28 mil pesos.

B. Personas físicas o morales que han estado inscritas en el RFC por 3 o más años.

Tratándose de escisión de sociedades, la escindida podrá tener por cumplido el requisito del periodo de inscripción a que se refiere este rubro, cuando a la fecha en que se solicite la devolución, el aviso de inscripción en el RFC de la sociedad escidente tenga 3 o más años de presentado.

C. Residentes en el extranjero, respecto de beneficios otorgados en los tratados internacionales.

Por otra parte la garantía desde mi punto de vista es un requisito que me parece absurdo e innecesario, ya que la garantía en materia fiscal se utiliza como una forma de garantizar el cumplimiento de una "obligación", y en el tema que estamos tratando no estamos hablando de una obligación por parte del contribuyente, sino de parte de la autoridad, es decir el contribuyente esta exigiendo el cumplimiento de una obligación a la autoridad, que en este caso es la devolución del pago indebido.

La garantía se utiliza para garantizar un crédito fiscal, en cambio en la devolución del pago el particular esta ejercitando un derecho que le otorga el mismo artículo 22 de este Código Fiscal.

Desde mi punto de vista, es inapropiado establecer una carga semejante al contribuyente, ya que lo único que se hace es complicar el ejercicio de un derecho, que otorga un ordenamiento tan importante como el Código Fiscal, además de que rompe con los principios de comodidad, economía y certidumbre, principios que debe contener todo impuesto.

En conclusión, se debe reformar este artículo en el sentido de que se debe eliminar la obligación de garantizar el monto del cual se está solicitando su devolución, ya que como lo he comentado, en materia fiscal la garantía se utiliza como un medio de garantizar una "obligación", en cambio, hablando de la devolución del pago de lo indebido, se esta exigiendo el cumplimiento de un derecho, por lo tanto, el legislador debe eliminar este obstáculo que yo considero que lo único que ocasiona es malestar e inconformidad al contribuyente, ya que resulta realmente absurdo que tenga que garantizar un monto similar al que tiene derecho.

En la practica se puede observar que la obligación de garantizar para solicitar la devolución del pago de lo indebido, es un obstáculo más en perjuicio del contribuyente, ya que aunque obtenga una resolución favorable, en la cual se ordene la devolución de lo que está solicitando, posteriormente, tiene que utilizar otro procedimiento para que le sea devuelta la garantía que anteriormente otorgó, lo que ocasiona un gran perjuicio al contribuyente, ya que estos procedimientos por lo regular en nuestro país son realmente exhaustivos y muy largos.

**Otros requisitos que se deben presentar para que se de la devolución son:**

**4.- Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

**5.-Que exista una partida que reporte la erogación en el presupuesto de Egresos de la Federación.**

#### **4.- PLAZOS PARA LA DEVOLUCIÓN.**

Según lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, está deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente.

Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días.

Sin embargo las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios para llegar a una resolución sobre la misma. El contribuyente, por su parte, tendrá la obligación de presentar dichos documentos o informes solicitados por la autoridad en un plazo no mayor de veinte días con la amenaza de que en caso de no hacerlo, se le tendrá por desistida dicha solicitud. Respecto a estos puntos, como podemos ver, se suspenden los términos anteriormente señalados para que la autoridad tenga la obligación de devolver las cantidades solicitadas al contribuyente.

Respecto al plazo que se señala en este ordenamiento relativo a la Garantía que tiene obligación de presentar el contribuyente como requisito indispensable para que le sean devueltas las cantidades pagadas indebidamente, se señala que la autoridad en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrá requerir al contribuyente que de acuerdo a este ordenamiento, esté obligado a presentar garantía, que garantice por un periodo de seis meses un monto equivalente a la devolución, apercibiéndolo que en caso de no hacerlo dentro de un plazo no mayor a veinte días posteriores a que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de su solicitud.

## **5.- FORMAS DE DEVOLUCIÓN.**

La devolución podrá realizarse de oficio o a petición de parte, la devolución se hará mediante:

**1.-Cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente.**

**2.-Certificados expedidos a nombre del contribuyente.** Estos certificados se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.

Respecto a este punto la Resolución miscelánea para 2003 señala que: para los efectos del artículo 22 del Código, los contribuyentes que habiendo obtenido los certificados a que se refiere el citado precepto y los utilicen para el pago de sus contribuciones, podrán aplicarlos en los seis meses siguientes a su expedición o solicitar su monetización una vez vencido dicho plazo. En este último caso, deberán presentar ante la Tesorería de la Federación, solicitud de monetización del certificado de que se trate, a la que adjuntarán el certificado original correspondiente para que se tramite el pago correspondiente, así como copia del documento que acredite la representación legal del promovente.

Los certificados a que se refiere el artículo 22, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se expedirán conforme a lo siguiente:

**A.** En las administraciones locales de recaudación del Centro, Norte, Oriente y Sur del Distrito Federal; en las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes del Norte y del Oriente del Distrito Federal; en la Administración Local de Recaudación de Naucalpan, en la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes o en la Administración Local de Grandes Contribuyentes de Naucalpan, según corresponda, el monto de la devolución solicitada por medio del



certificado, será cuando menos el 50% del saldo a favor, sin que sea inferior a 500 mil pesos.

**B.** En las demás administraciones locales de recaudación o de grandes contribuyentes, el monto de la devolución solicitada por medio del certificado, será cuando menos el 50% del saldo a favor, sin que sea inferior a 250 mil pesos.

Para la obtención del certificado es necesaria la presentación de la solicitud correspondiente mediante escrito libre, adjunto a la forma oficial 32 motivo de la solicitud (Las formas que se mencionan en este apartado son expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

**3.- Mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente.** Este caso se da cuando el contribuyente proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración respectiva.

La forma en que el fisco efectuará la devolución, será entregando la cantidad solicitada, actualizada desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Se entiende que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución, o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución cuando no haya señalado la cuenta bancaria en la que puede efectuar el depósito.

Cuando el contribuyente presente solicitud de devolución de pago de lo indebido, y ésta no se efectúe en los plazos indicados en el artículo 22 del Código Fiscal Federal, o se niega y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazos, o de que hubiera surtido efectos la notificación de la resolución por la que se negó la devolución solicitada, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, que se efectuará sobre la devolución actualizada.

Cuando el fisco federal deba pagar intereses al contribuyente, sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

En caso de que el contribuyente obtenga el derecho a la devolución por así disponerlo una resolución dictada en un recurso administrativo o por un órgano jurisdiccional, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día en que hubiera presentado el primer medio de impugnación que dio origen a la emisión de la resolución, que ordenó la devolución o de la cual se deriva la obligación de la autoridad de hacer la devolución, conforme a una tasa igual a la utilizada para los recargos por mora sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. La devolución se aplicará primero a los intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente.

También se puede dar la oportunidad para el contribuyente de que en vez de seguir este procedimiento tan largo y exhaustivo, opte por compensar las

cantidades a su favor, incluyendo los intereses contra cualquier contribución que se pague mediante declaración.

En este ordenamiento, también se contempla una garantía por así llamarlo para la autoridad fiscal, ya que se menciona que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

En el artículo 22 del Código Fiscal en mención, también se habla que cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, si la devolución se hubiere efectuado y no procediera, se causarían recargos, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueitas indebidamente, como por los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de devolución.

## **6.- PRESCRIPCIÓN EN LA DEVOLUCIÓN.**

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos que el crédito fiscal, esto es según el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el término que tiene el contribuyente para solicitar la devolución es de 5 años, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

Para fundamentar lo expuesto respecto a la devolución del pago de lo indebido se expresan los siguientes criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la cual confirma lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, respecto al derecho que tiene el sujeto pasivo de exigir la devolución de las cantidades que pagó de más.

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : CXXII

Tesis:

Página: 575

**IMPUESTOS INDEBIDAMENTE PAGADOS, DEVOLUCIÓN DE LOS, Y NULIDAD DEL COBRO FISCAL. (RECURSOS ORDINARIOS).** Dos son las acciones que consignan los artículos 44 y 61 del código fiscal. La primera (determinada por los citados artículos 44, en su primera parte, y 61), es de devolución de lo indebidamente pagado o pagado de más, y presupone el error en el pago; la segunda (consignada en el mismo artículo 44, en su segunda parte) es una acción propiamente de nulidad y no supone el error en cuanto a lo que se paga, aunque se hubiese hecho de conformidad. La acción de devolución que señalan los citados preceptos legales, se refiere precisamente a que tales pagos se hubiesen hecho por error, al recoger los mismos principios que rigen el pago de lo indebido en el Derecho común, o sea, la *condictio indebiti* que consagran los artículos 1883 y 1892 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, al establecer que cuando se reciba alguna cosa que no tenía derecho de exigir y que por error ha sido

indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla, y que se presume que hubo error en el pago cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba pagada. Al igual que la legislación ordinaria, la fiscal también concede un término para reclamar la devolución de las cantidades pagadas de más o pagadas indebidamente por error, al señalar que la acción procedente prescribe en dos años. Ahora bien, el ejercicio de esta acción, para no apartarse de los principios generales que la rigen, no presupone que primero se hayan agotado los recursos ordinarios que establezcan las leyes fiscales aplicables, pues lo contrario sería desconocer la esencia propia de tales pagos hechos, precisamente, por error que, como todo vicio del consentimiento, invalida el hecho mismo del pago. La segunda acción, en cambio, se limita a aquellos casos en que por resolución, liquidación o en cualquier otra forma, las autoridades administrativas determinan la existencia de un crédito fiscal, lo fijan en cantidad líquida o dan las bases para su liquidación; en los cuales los inconformes, es decir, quienes pagaron una prestación fiscal que estiman ilegal, solamente tienen la acción que señala el artículo 160, fracción I, del Código Fiscal. En estos casos no se está, por consiguiente, en presencia de un pago hecho por error y no existe por ello la *condictio indebiti* para reclamar, conforme al artículo 61, la devolución de lo indebidamente pagado, dentro del término de dos años, sino la acción de nulidad, al través del recurso ordinario previo antes señalado.

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : XXXVII

Tesis:

Página: 1751

**IMPUESTOS, ERROR EN EL PAGO DE LOS.** Los artículos 51 y 52 de las Leyes de Hacienda de 1924 y 1929, para el Distrito y Territorios, respectivamente, dicen a la letra: "Los causantes que por disminución de cuota, por error de liquidación, o por cualquiera otra causa, pagaren alguna cantidad de más, tendrán derecho a que se les devuelva, en efectivo, o se compensa ésta, en el bimestre o bimestres siguientes, aplicándose a futuros pagos que tuvieren que efectuar, a elección del interesado". En tal virtud, comprobada en un expediente fiscal, la existencia de cualquiera causa, por la cual se hubiere pagado alguna cantidad de más, la ley confiere al causante, el derecho de obtener la devolución o la aplicación a futuros pagos, principio que se deriva de que, constitucionalmente toda tributación debe basarse en ley exactamente aplicable al caso, y de que el Estado, como institución pública, procede siempre de buena fe, sin poder aprovechar, en su beneficio, las omisiones o errores de los particulares. De consiguientes, el error en la manifestación o la omisión en ésta, de circunstancias que beneficien a un particular y no perjudican a la Hacienda Pública, no puede crear una obligación irremediable para el

contribuyente, si se atiende al espíritu de las disposiciones que acaban de ser citadas.

### **3.- PRINCIPIOS QUE RIGEN EL PAGO.**

#### **1.CONSTITUCIONALES.**

##### **1.1. LEGALIDAD.**

Este principio, está sumamente relacionado, con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal Mexicana, ya que como vimos anteriormente al analizar este artículo, se desprenden ciertos principios como lo es el principio de Legalidad, Proporcionalidad, Equidad etc. En relación con el principio de legalidad podemos ver que se refiere a que "todo impuesto" debe estar establecido en una ley para que el contribuyente tenga la obligación de efectuar el pago de dicho impuesto. Si no se encuentra establecido mediante dicha ley, la autoridad fiscal no puede exigir el cumplimiento de esa obligación, ya que como carece de un principio constitucional tan importante, no es aplicable a ninguna persona, cualquiera que sea el caso en el que se encuentre.

En el caso del principio de legalidad en relación con el pago, viene a ser la misma situación, ya que para que una persona tenga la obligación de pagar un impuesto a la autoridad fiscal, es sumamente necesario y requisito indispensable que éste se encuentre establecido en una ley, ya que de no ser así, el particular no tiene obligación alguna de efectuar el pago, y la autoridad no podrá exigir legalmente su pago, ya que, al no contener un

principio constitucional como el de legalidad, el contribuyente tiene todos los argumentos legales a su favor para demostrar a la autoridad que no tiene la obligación de cumplir con lo mandado por ésta.

Así pues, como conclusión respecto a este principio, podemos establecer que para que el contribuyente tenga la obligación de cumplir con el pago de un determinado impuesto cualquiera que éste sea, es indispensable que se encuentre establecido en una ley expedida por el Poder Legislativo, ya que de lo contrario, por ningún motivo se podrá exigir al particular su pago.

Otro punto que podemos mencionar respecto a este principio es que además de que este establecido en un ley un determinado impuesto, el supuesto establecido en dicha ley, debe coincidir con la actividad realizada por el contribuyente, ya que en muchas ocasiones, a pesar de que un impuesto esté establecido en una ley, no es aplicable al contribuyente debido a que los supuestos establecidos en dicha ley no corresponden a la actividad o al carácter del contribuyente.

## **1.2. IGUALDAD.**

“La garantía de igualdad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate para determinar quiénes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley está con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aun deben, establecer



categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate.

En resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que el principio de igualdad establecido en la constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que atiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes<sup>165</sup>.

"La igualdad sólo debe tener lugar, como relación comparativa, entre dos o más sujetos pertenecientes a una misma y determinada situación jurídica, la cual se consigna por el orden de derecho mediante diversos cuerpos legales, atendiendo a factores y circunstancias de diferente índole: Económicos, sociales, propiamente jurídicos, etc"<sup>166</sup>.

En Conclusión podemos decir que la igualdad en cuanto al pago se refiere, consiste en que todos aquellos sujetos que se encuentren en igual de supuestos normativos, en igualdad de circunstancias y en igualdad de condiciones frente a la autoridad, tienen la obligación de pagar, en los mismos términos y condiciones que los demás, sin que se trate a éstos con algún tipo de privilegios o discriminación alguna por parte de la autoridad, ya que al encontrarse en igualdad de circunstancias, tienen los mismos derechos y obligaciones que los otros.

---

<sup>165</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 293

<sup>166</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México 1999, 31 edición, p255.

Por lo tanto, deberán ser tratados como iguales por la autoridad fiscal, constituyendo así, el cumplimiento de una garantía otorgada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debiendo cumplir con sus obligaciones tributarias en los mismos términos y circunstancias, que todos aquellos sujetos que se encuentren en ese mismo caso.

### **1.3. PROPORCIONALIDAD.**

Para Francisco De la Garza "La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos, deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas".

La proporcionalidad, como ha quedado muy claramente explicado anteriormente, consiste en que todo sujeto (pasivo) debe contribuir para cubrir el gasto público de la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal, de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, el pago debe ser de acuerdo a sus posibilidades de pagar, ya que no se le puede obligar a que pague una determinada cantidad de dinero si no puede hacerlo.

Algunos autores en la doctrina, confunden términos totalmente diferentes como lo son la capacidad "económica" y la capacidad "contributiva", al respecto por mi parte debo mencionar que no son iguales, ni parecidos ni nada por el estilo, ya que desde mi punto de vista son conceptos totalmente opuestos.

La capacidad económica va de acuerdo a todos los bienes materiales que puede llegar a tener un determinado sujeto, como lo pueden ser por ejemplo: automóviles, casas, terrenos, entre otros, es decir, puede considerarse como una persona de muchos bienes de inmenso valor, sin embargo puede darse el caso de que a la hora que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llega a exigirle el pago de los impuestos causados por dichos bienes, el contribuyente no tenga la posibilidad de cumplir con dicha obligación por no tener capacidad contributiva.

La capacidad contributiva por otra parte se puede considerar como la facilidad que tiene el sujeto pasivo para contribuir a cubrir el gasto público, es decir, es la solvencia monetaria que tiene el sujeto para pagar a la autoridad fiscal los impuestos causados.

En conclusión, podemos decir que un sujeto puede tener una enorme capacidad económica pero al contrario puede tener una capacidad contributiva muy reducida. La proporcionalidad, consiste en que el sujeto pasivo pague a la autoridad fiscal de acuerdo a su capacidad contributiva en el momento en que la autoridad le ordena el pago de una obligación.

#### **1.4. EQUIDAD.**

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

La equidad tributaria no es otra cosa, como ya hemos mencionado, que tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. La equidad como podemos ver, es la especie del género llamado principio de igualdad.

La equidad respecto a la obligación de pago que tiene el sujeto pasivo con la autoridad fiscal, podemos decir que es el derecho que lo protege, ya que éste no puede ser tratado de manera diferente a otros sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias, o en las mismas condiciones, y por el contrario, no puede ser tratado de igual manera que otros sujetos que se encuentren en circunstancias totalmente diferentes.

## **1.5. GARANTÍA DE AUDIENCIA.**

Del artículo 14 constitucional surge la garantía de audiencia, la cual a pesar de haber sido formulada en términos aplicables a los procesos jurisdiccionales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación la ha extendido a los procedimientos administrativos.

"La idea de la Constitución es que todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar defensas adecuadas, y que la connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial, en el que se de audiencia al interesado y oportunidad de rendir sus pruebas"

"En recientes ejecutorias, que han constituido jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho " los artículo 14 y 16 de la Constitución Federal, imponen a todas las autoridades del país la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales determinaciones, así

como la de que éstas, al pronunciarse, se encuentran debidamente fundadas y motivadas<sup>167</sup>.

La Garantía de audiencia, en relación con los principios que rigen el pago, es de suma importancia y trascendencia como los otros principios antes mencionados, ya que por medio de ésta los particulares afectados por un acto de la autoridad fiscal en el cual se les exija el cumplimiento de una determinada obligación, tienen la garantía constitucional de ser escuchados en un juicio ante la autoridad competente, por medio de la cual los sujetos pueden mostrar sus argumentos relacionados con el acto por el cual la autoridad le está exigiendo el pago de un crédito fiscal.

En conclusión, la Garantía de audiencia es de suma importancia, ya que gracias a ésta los contribuyentes tienen el derecho de defenderse en juicio ante un tribunal competente, de las imputaciones de la autoridad fiscal, pudiendo así, dar sus razones, argumentos y demostrar con pruebas fehacientes su derecho, en contraposición a lo establecido por la autoridad.

## **1.6 DERECHO DE PETICIÓN.**

La Constitución Federal en su artículo 8 dispone que " los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa y que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario".

---

<sup>167</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P 681.

El derecho de petición que otorga nuestra Constitución Federal a todas las personas es muy importante, ya que en este caso que hablamos del derecho de petición como principio que rige el pago, es una garantía que ayuda al contribuyente que, en determinado momento hubiera sido afectado por un acto de autoridad por medio del cual se le ordena pagar una determinada cantidad de dinero y posteriormente se demuestra que no existía dicha obligación, o en el caso de que el propio contribuyente por error hubiera efectuado el pago de algo que no debía o en caso de tener esa obligación, pagó en exceso superando el monto exigido por la autoridad; lo ayuda en relación a que gracias a lo establecido en este artículo 8vo de la Constitución y lo establecido en el artículo 22 Del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente tiene el derecho a pedir a la autoridad fiscal la devolución de las cantidades que haya pagado indebidamente. Constituyéndose este derecho en una garantía que tiene el sujeto pasivo para que en caso de encontrarse en el supuesto establecido en estos artículos, tenga el derecho a pedir al sujeto activo la devolución de todas aquellas cantidades o cantidad que haya pagado indebidamente, gozando a su vez de seguridad jurídica.

## **CONCLUSIONES.**

**Primera.** El artículo 31 fracción cuarta de la Constitución Federal, nos dice: es obligación de los mexicanos contribuir al Gasto Público de la Federación Estados o Municipios y el Distrito Federal de la manera Proporcional y Equitativa que dispongan las leyes.

**Segunda.** En este artículo se contienen los principios constitucionales de las contribuciones como son, el Principio de reserva de ley, Principios que rigen el Gasto público, la equidad, la proporcionalidad, la generalidad y la obligatoriedad.

**Tercera.** El pago en materia fiscal se entiende como el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria. Por lo que respecta al tema de estudio de este trabajo, el pago de lo indebido se da por cumplir una obligación que no existía o en caso de existiría esta se efectuó en exceso, lo que origina que el sujeto que se encuentre bajo este presupuesto tenga derecho a que le sea devuelta esa o esas cantidades que pago indebidamente.

**Cuarta.** El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación contiene el tema relacionado con la Devolución del Pago de lo Indebido, el cual al analizarlo minuciosamente hemos encontrado aspectos relevantes para sostener la Inconstitucionalidad de este artículo.

**Quinta.** El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no cumple con uno de los principios que se encuentran establecidos por el artículo 31 fracción cuarta, como es el principio de equidad. En este se encuentran plasmadas una serie de formalidades procedimentales para la devolución de los pagos que en un momento dado el contribuyente efectuó sin tener obligación alguna para hacerlo. Estas formalidades o requisitos que se exigen para que el contribuyente tenga derecho a la devolución, no van de acuerdo con los principios de equidad establecidos en la Carta Magna por lo cual se causa un grave perjuicio al contribuyente, quedando este en un plano de desigualdad jurídica respecto de la autoridad fiscal, violándose así el principio de equidad que establece que se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

**Sexta.** El mencionado artículo al establecer como requisito para la Devolución del pago que el contribuyente debe entregar una Garantía por un periodo de seis meses, equivalente al monto de la devolución solicitada esta violando el principio de equidad, ya que el contribuyente no tiene obligación alguna de garantizar un derecho que legalmente tiene, ya que la garantía Fiscal únicamente se utiliza cuando existe una obligación y no cuando se trata de un derecho, por lo cual se debe reformar este artículo de tal manera que se elimine como requisito indispensable en caso de que así lo solicite la autoridad que se tenga que otorgar una garantía, para facilitar el ejercicio de este derecho a la o las personas afectadas.

**Séptima.** Este artículo causa un grave perjuicio también al contribuyente ya que una vez entregada la garantía para que proceda la devolución del pago para que el contribuyente recupere la garantía, debe iniciar otro procedimiento igual de complicado que el primero, con lo cual no se estaría



cumpliendo con los principios de Uniformidad, Certidumbre Comodidad y economía de las contribuciones.

**Octava.** Otra de las causales de inconstitucionalidad del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación la encontramos al analizar el artículo, y darnos cuenta que el contribuyente al solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, únicamente tiene derecho a la devolución de las cantidades pero solo actualizadas, sin tener derecho a recibir recargos por esas cantidades que fueron pagadas sin tener la obligación de hacerlo, lo cual nuevamente rompe con el principio de equidad que se menciona en nuestro máximo ordenamiento Jurídico, ya que por ejemplo no se tiene un trato de igualdad jurídica en circunstancias muy similares, ya que por ejemplo cuando el contribuyente debe una cantidad a la autoridad fiscal y no paga a tiempo se le cobra esa cantidad pero actualizada mas recargos y otros accesorios, y en cambio cuando la autoridad debe al contribuyente esta únicamente devuelve la cantidad actualizada, salvo que no la devuelva en el plazo señalado, por lo que en ese caso si deberá pagar intereses.

**Novena.** Este precepto legal en mención también señala que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente, sin embargo en el resto de este, no se menciona de manera precisa cuales son esas autoridades encargadas de efectuar la devolución, por lo es necesario que se reforme este artículo de tal manera que el legislador diga expresa y claramente cuales son esas autoridades fiscales encargadas de efectuar la devolución.

**Décima.** Por lo anterior concluimos que el artículo 22 del código Fiscal de la Federación es Inconstitucional, ya que no cumple con el Principio de Equidad Tributaria de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales que se encuentra establecido en el artículo 31 fracción cuarta de nuestra constitución federal, además de que también no va de acuerdo con los principios de comodidad, economía, certidumbre y uniformidad de los impuestos, lo cual va en perjuicio del contribuyente.

**Décima Primera.** Este artículo debe cambiar drásticamente de estructura, ya que así como se encuentra establecido va en perjuicio del contribuyente por lo que es Inconstitucional, debe reformarse para permitir sin ningún obstáculo que se devuelvan al contribuyente las cantidades que una vez demostradas le correspondan, respetando así el principio de Equidad.

**Décima segunda.** En la práctica todos los tramites realizados ante la S.H.C.P. y sus respectivas dependencias son muy tardados y complicados lo que causa a las personas una molestia excesiva, por lo que creo pertinente que se debe crear una oficina especializada dependiente de la S.H.C.P. para que los sujetos afectados acudan a estas a solicitar en este caso, la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, agilizando de esta manera el ejercicio de este derecho y evitando molestias excesivas.

**Décima Tercera.** Una vez que se realicen las reformas necesarias a este artículo y se cree una oficina encargada de realizar todos los trámites relacionados con la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, se logrará que el sujeto que tenga derecho a dicha devolución goce de seguridad jurídica y pueda ejercitar fácil y efectivamente este derecho.

## BIBLIOGRAFÍA.

1. Antón Serrano, Fernando. Las Devoluciones Tributarias. 1ra Edición. Ediciones de derecho. Madrid 1996.
  
2. Candelario Miranda, Amador. Análisis Practico de los Impuestos. 1ra edición. Editorial Themis. México 1997.
  
- 3.- Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal. 2da edición. Editorial Harla. México 1993.
  
- 4.- Delgadillo Gutiérrez, Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3ra edición. Editorial Limusa. México 1988.
  
- 5.- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décimo octava edición . Editorial Porrúa. México 1994.
  
- 6.- De Juano, Manuel. Curso de Finanzas y Tributario. 1ra Edición. Ediciones Molachino. Argentina 1964.
  
- 7.- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. 1ra edición. Ed Mac Graw Hill, México 1998.

8.- Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Trigésimo primera edición. Editorial Porrúa. México 1995.

9.- Gian Antonio, Micheli. Curso de derecho Tributario. 1ra Edición. Ediciones de derecho reunidas. Madrid 1988.

10.-Giuliani Fornrouge, Carlos. Derecho Financiero. Ed. De Palma, Buenos Aires 1992.

11.- Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 2da edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires 1996.

12.- Jarach, Dino. Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 3ra edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires. 1996.

13.- Lucien, Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. 1ra edición. Bosch Casa editorial. Barcelona 1964.

14.- Martín José María, Use Rodríguez, F. Guillermo. DerechoTributario Procesal. 1ra edición. Ediciones DePalma . Buenos Aires 1987.

15.-Martínez Alfaro, Joaquín. Teoría de las Obligaciones, 5ta edición, Ed Porrúa, México 1998,

16.-Quintana Valtierra, Jesús, Yáñez Rojas, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, 1ra edición. Editorial Trillas. México 1997.

17.- Rodríguez Lobato, Raul. Derecho Fiscal, 2da edición. Editorial Harla. México 1986.

18.- Rodríguez Mejía, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones, 1ra edición. Editorial Porrúa. México 1994.

19.-Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 2da. edición, Ed. Porrúa, México 2001.

20.- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 5ta. Edición, Cárdenas editor y distribuidor, México 1986.

21.-Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 5ta. edición. Editorial PAC S.A de C.V . México 1991.

22.- Vallado Fausto, Enrique Miguel. **Principios Generales de Administración Tributaria.** 1ra edición. Editorial PAC S.A de C.V.. México 1986.

23.- Villegas, B. Héctor. **Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario.** 5ta edición. Editorial DePalma. Argentina Buenos Aires 1993.

24.- Vizcaíno Arrijoja, Adolfo. **Derecho Fiscal.** Décimo Primera Edición. Editorial Themis. México 1996.

## **LEGISLACIÓN.**

**1.- Código Civil Federal 2003.**

**2.-Código Fiscal de la Federación 2003.**