



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
S.U.A.

*“ADICIÓN AL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN PARA SU DEBIDA APLICACIÓN
A LA VIDA TRIBUTARIA”*

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LUIS HIPÓLITO VILLA MAYA

DIRECTOR DE TESIS:

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

LIC. ADRIANA OLVERA REYES †



CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F. 2004



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.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA



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

Cd. Universitaria, D.F., 2 de Octubre de 2003.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **VILLA MAYA LUIS HIPOLITO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**ADICIÓN AL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA SU DEBIDA APLICACIÓN A LA VIDA TRIBUTARIA**".

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 le 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 la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPANOL"
Director.



LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES
FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO
DE
DERECHO FISCAL

DEDICATORIAS

A MIS PADRES

HIPÓLITO VILLA GONZÁLEZ Y CARMEN

MAYA VÁZQUEZ.

IN MEMORIAM

*Porque tengo la certeza de que disfrutan
conmigo este esfuerzo, esperando me haga
merecedor de las ilusiones depositadas en
mí*

A MI ESPOSA:

DOLORES CORNEJO TANUS:

*Por tu esfuerzo y sufrimiento compartido, al
ser la compañera inseparable de mi vida.*

A MIS HIJOS:

LUIS ABRAHAM, GABRIEL, ISRAEL,

MARISOL

*Por regalarme día con día su amor,
confianza y añorable presencia.*

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional
NOMBRE: *Luis Hipólito Villa Maya*

FECHA: *04. Junio - 2004*

FIRMA: 

A MIS HERMANOS:

*FERNANDO, ANTONIO, ARTURO,
SILVESTRE MARTÍN, MARÍA EUGENIA,
MARÍA DEL CARMEN, ROSA ELENA,
MARTHA POLA, BLANCA Y ESTELA VILLA
MAYA*

*Esperando que la meta que hoy cumpla sea la
respuesta exacta y cumplida a la inmerecida
confianza depositada en mi persona, y que
constituya una muestra del gran cariño que
les profeso*

A MIS VERDADEROS AMIGOS

*JAVIER NOLASCO SIERRA
C.P. JORGE ANTONIO BARÓN MEJÍA
LIC. JOSÉ JUAN HERNÁNDEZ
MARTÍNEZ*

*Por la confianza y afecto depositado en
mí, esperando que día con día sea digno
merecedor de ella*

*A LOS MIEMBROS DEL GRUPO AA
NUEVA VIDA Y AL FUENTE DE
VIDA*

*Porque el día siguiente represente en verdad
una nueva lucha fundada en el amor por vivir*

*A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO*

*Alma Mater que al abrirme sus puertas
en los diversos campos de la Ciencia, me
otorgó desinteresada y noblemente los
conocimientos que me habrán de permitir
poner en alto su nombre*

*A MI ENTRAÑABLE
FACULTAD DE DERECHO
ALMA MATER*

*En cuyas aulas he dejado gustoso parte de mi
vida, esperando poder recompensarle algún
día, cuando menos una mínima parte de lo
que ella me dio*

*A LOS HONORABLES MIEMBROS
DEL SÍNODO*

*Que con su quehacer diario basado en el
conocimiento, prudencia y sacrificio en
aras de ejercer apasionadamente la
docencia, dignifican y enaltecen los
valores más fundamentales de la
Universidad Nacional Autónoma de
México.*

Con respeto y admiración

*LIC. ADRIANA OLIVERA REYES
IN MEMORIAM*

*Quien con su entereza y fuerza inquebrantables
sembró en mí la semilla de la vida y el respeto a mi
carrera*

Con agradecimiento infinito

*Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles
Director del Seminario*

*Por su Tolerancia y Comprensión
Dedicadas al presente trabajo.*

Lic. Ana Isabel Flores Solano.

Por sus valiosas aportaciones y comentarios.

**ADICIÓN AL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
PARA SU DEBIDA APLICACIÓN EN LA VIDA TRIBUTARIA**

INDICE

	Página
• INTRODUCCIÓN.....	III

CAPÍTULO 1

LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES

1.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	1
1.1.1 Definición.....	13
1.1.2 Existencia de la Potestad Tributaria y Teorías que lo justifican.....	18
1.2 LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.....	21
1.3 LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD.....	22
1.4 LA GARANTÍA DE EQUIDAD.....	24
1.5 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.....	25

CAPÍTULO 2

EL CRÉDITO FISCAL

2.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	29
2.2 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	44
2.3 HECHO IMPONIBLE.....	48
2.4 HECHO GENERADOR.....	50
2.5 EL CRÉDITO FISCAL.....	52
2.6 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	65

CAPÍTULO 3
ANÁLISIS Y CRÍTICA AL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN

3.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	70
3.2	PROBLEMÁTICA.....	74
3.3	ARTÍCULO 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.....	77
3.4	CONCEPTO DE FUNDAMENTACIÓN.....	90
3.5	CONCEPTO DE MOTIVACIÓN.....	93
3.6	FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.....	96
3.7	INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTTIVACIÓN.....	100
3.8	PROPUESTA DE ADICIÓN.....	104
•	CONCLUSIONES.....	109
•	BIBLIOGRAFÍA.....	113
•	ANEXO NO. 1.....	118
•	ANEXO NO. 2.....	119

INTRODUCCIÓN

El Estado mediante el Poder Tributario de que es titular, tiene la facultad para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para así cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, lo que se traduce en el bien común, mismo que no puede alcanzar sin los recursos económicos necesarios. Sin embargo, el ejercicio de este poder o potestad tributaria, no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y sin límites, pues debe sujetarse a lo preceptuado por el derecho positivo.

En tal virtud, tenemos que una de esas limitaciones a la potestad tributaria del Estado, está sustentada por las garantías individuales, que son derechos fundamentales instituidos a favor de todo individuo y consagrados en la Constitución General de la República. En este sentido, en el presente trabajo, haremos referencia especialmente a la garantía de seguridad jurídica, misma que se traduce en una serie de requisitos, condiciones y elementos a que tiene que sujetarse un acto de autoridad para producir válidamente una afectación en la esfera del gobernado.

Ahora bien, dentro de las garantías de seguridad jurídica encontramos una cuya importancia es vital, la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 Constitucionales, apoyados por el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento, igualmente importante ya que en él descansa todo el sistema tributario en México y que fundamentalmente expresa que todo tributo debe estar consignado en la ley, por lo que la garantía en comento, constituye una importante protección para los particulares contra posibles

arbitrariedades por parte del Estado, ya que sólo la ley permite que estos conozcan de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado. Así, para que el Estado se encuentre en posición de cobrar un tributo, éste debe estar establecido en la ley y especificar todos sus elementos.

Así pues, hemos dejado establecido que los actos de la Administración Pública deben estar fundado en leyes y ordenamientos tales que resistan un análisis frente a la Constitución, esto es, que la administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos.

Sin embargo, no siempre la actuación del Poder del Estado se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o simplemente por arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que trae consigo una violación en los derechos individuales de los gobernados, al no cumplir con el principio de legalidad a que está obligado, ya que en innumerables casos la autoridad administrativa al emitir sus actos omite fundarlos y motivarlos o lo hace de una forma incorrecta, dejando con ello a los particulares en estado de indefensión.

Por lo que con base en lo anterior, el objetivo del presente estudio, será demostrar que una buena parte de las resoluciones administrativas que emite la autoridad hacendaria no cumplen con la garantía de legalidad y seguridad jurídica, puesto que no observan los requisitos de legal fundamentación y motivación que todo acto de molestia de la autoridad debe contener, de acuerdo a lo establecido en el artículo 16 Constitucional, en relación con el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO 1 LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES

1.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Para dar inicio al presente trabajo de investigación, y a efecto de delimitar concretamente nuestro ámbito de estudio, consideramos adecuado realizar una breve semblanza de los aspectos y elementos que giran alrededor del tema en estudio, con la intención de precisar algunos temas que inciden e influyen de manera directa y preponderante dentro de nuestro sistema jurídico en materia fiscal.

En tal virtud, antes de entrar a la definición del término, contribución y al fondo mismo de nuestro trabajo de investigación, es menester establecer lo que la doctrina jurídica ha considerado como una clasificación básica de las contribuciones, con la intención de denotar sus cualidades y específicas particularidades.

Así entonces, tenemos que éstas pueden ser clasificadas en:

a) Reales y Personales.

Ahora bien, cabe precisar, que las contribuciones según el trato que se les dé y en específico, atendiendo al caso concreto, pueden ser sinónimo de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, etc. Por lo tanto, es

menester clasificarlas atendiendo a sus características, circunstancias y modos, tal es el caso, de las que acabamos de mencionar, por lo que, con relación a las contribuciones reales, el maestro Francisco De la Garza, establece lo siguiente,

Son contribuciones reales, aquéllas en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”. v.gr. el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos y el impuesto sobre adquisición de inmuebles. ¹

En este sentido, y como lo podemos inferir de las palabras del maestro De la Garza las contribuciones reales, no toman en cuenta las cualidades del contribuyente, encontrándose dirigidas a gravar la adquisición o uso de determinados bienes, quedando en consecuencia, fuera del gravamen impuesto el total del patrimonio del contribuyente.

Por otra parte, tenemos las contribuciones personales directas, mismas que son las que recaen sobre las personas, tomando en cuenta las condiciones del contribuyente, pudiendo citar como ejemplo de este tipo de contribuciones, las deducciones personales que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el título IV de los ingresos de las personas físicas, recayendo tales deducciones en los gastos médicos, funerarios, etc.

¹ Cfr. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. *Derecho Financiero Mexicano*, 16ª edición, Editorial Porrúa, México, 1990, pág. 389.

Asimismo, en la actualidad la doctrina jurídica reconoce también las contribuciones indirectas sobre actos, que son las que recaen o gravan determinada actividad. Como ejemplo de esta clase de contribuciones, podemos citar el impuesto al comercio exterior, sea de importación o exportación, así como las contribuciones indirectas sobre el consumo, que son las que recaen o gravan la producción o las transferencias (compraventa), ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre producción y servicios.

Por su parte, el maestro Ernesto Flores Zavala, con relación a las contribuciones reales y personales nos dice:

“Tomando en cuenta las ventajas e inconvenientes de cada grupo, se puede concluir que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, sino que, por el contrario, deberán establecerse ambos tipos.”²

De las premisas y argumentos anteriormente vertidos por el maestro, tenemos que las contribuciones personales, son aquellas en las que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, pudiéndoseles gravar de manera personal mediante el ISR, el impuesto sobre nóminas, etcétera, en tanto que las contribuciones reales son aquellas que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la

² FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1979, pág. 279.

situación de la persona que es dueña de ella y considerada también como sujeto del impuesto, un ejemplo de esto, lo es sin duda, el impuesto predial.

Ahora bien, una de las ventajas del impuesto personal, es que hace intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fiscal, y por lo mismo, permite una mayor justicia en el impuesto, porque se adapta a las condiciones particulares de cada causante.

En contrasentido, los impuestos personales, tienen la especial objeción que por la propia necesidad de adaptarse, o estar dirigidos a cada persona, son también de más difícil determinación, es decir, responderá de manera autónoma a las especiales cualidades del contribuyente, por lo que se requiere casi de manera obligada, la intervención de la autoridad hacendaria en la vida privada del contribuyente, toda vez que sólo de esta manera, se puede determinar la auténtica situación de cada causante.

En igual sentido, tienen el inconveniente de permitir que la autoridad recaudadora pueda cometer arbitrariedades de todo tipo, al quedar al criterio de los empleados fiscales, la calificación de cada caso concreto.

Por lo que respecta a las contribuciones reales, podemos sustentar que en la práctica, éstas significan, mayores garantías de recaudación a la autoridad hacendaria, toda vez que el objeto sujeto de gravamen, no puede librarse o distraerse del impuesto. En virtud de que, mediante la contribución real, como

ya lo manifestamos, no se grava a los sujetos dueños del capital, sino a los objetos, con lo que las contribuciones reales, resultan ser fácilmente determinables.

Sin embargo, al decir del propio maestro Flores Zavala, las contribuciones reales, también pueden presentar, tanto para el sujeto obligado como para la autoridad recaudadora algunos inconvenientes, en virtud de los siguientes argumentos:

- “1ª. Porque todos pagan independientemente de su situación personal y sólo teniendo en cuenta la situación o valor de la cosa gravada.*
- 2ª. Por la dificultad de determinar el valor de la base y objeto gravable en algunos casos.*
- 3ª. Por la imposibilidad de tener en cuenta todos los factores que influyen sobre la percepción de la renta.*
- 4ª. Porque no se tienen en cuenta las deudas o cargas reales del causante. El impuesto será igual para un edificio hipotecado que para uno que no soporte gravamen alguno; el impuesto será igual a igualdad de ingresos, aún cuando uno de los sujetos esté percibiendo beneficios y el otro resintiéndolos. Pérdidas.”³*

En suma, consideramos que con base en los principios de equidad e igualdad jurídica, aplicados directamente a la materia contributiva, no debería de acontecer, el hecho de las diversas vicisitudes que enfrentan en la actualidad, tanto los sujetos obligados como la autoridad recaudadora, en

³ Idem.

relación con las contribuciones reales o personales, toda vez que si existiese un marco normativo más homogéneo en la materia, las partes interesadas tendrían los elementos suficientes para cumplir o hacer cumplir plenamente la ley.

b) Directas e indirectas.

Según las palabras del maestro Francisco de la Garza, *“esta clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante. Por ser muy imprecisa se presta a innumerables confusiones.”*⁴

Sin embargo, el propio maestro establece:

*“Son impuestos directos aquéllos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio, de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, sino que gravita directamente sobre su patrimonio.”*⁵

Mientras que se consideran *impuestos indirectos*:

“aquéllos que por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no

⁴ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pág. 387.

⁵ Idem.

sufre el impacto económico del impuesto sea en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.”⁶

Nosotros particularmente consideramos, que son contribuciones directas, aquéllas que no son repercutibles, o sea que la carga de la contribución no se puede trasladar a un tercero. Mientras que las contribuciones indirectas, son las que permiten que se traslade a terceros la carga impositiva.

Por lo tanto, se considerarán como *contribuciones directas*, aquéllas en las que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación contributiva o tributaria, en la forma y términos que establezcan las leyes fiscales respectivas, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta, en donde el sujeto y el pagador del impuesto se constituye en la misma persona.

Por su parte, las *contribuciones indirectas*, serán aquéllas en las que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo de la contribución, siendo una tercera persona (el consumidor), quien realmente cumple con la obligación contributiva, es decir, es el pagador real, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado, en el que perfectamente se distingue que uno es el sujeto pasivo, y un tercero es el pagador del impuesto.

⁶ Idem.

c) Especiales y Generales.

Siguiendo con los lineamientos que al respecto nos ofrece el maestro Francisco De la Garza, tenemos que éste haciendo alusión a Mehl, nos dice:

“Esta clasificación se funda en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma.”⁷

En tal virtud, un impuesto cedular sobre la renta (como el que existió en México hasta 1964), que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto especial. En cambio, un impuesto general sobre la renta, como el impuesto al ingreso de las personas físicas o de las sociedades mercantiles, en la nueva legislación sobre la renta mexicana, hace una síntesis de todas las fuentes productoras, antes de gravar el importe total, por tanto es un impuesto general.

En suma, podemos considerar que las contribuciones son generales, cuando gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye la Ley del Impuesto sobre la Renta, Título IV del Ingreso de las Personas Físicas, que grava los ingresos por salarios, honorarios,

⁷ Ibidem, pág. 392.

arrendamiento de bienes e intereses. Mientras que las contribuciones son especiales, cuando gravan una determinada actividad específica. Tal es el caso del impuesto sobre adquisición de automóviles nuevos.

d) Objetivas y Subjetivas.

Como se desprende de la interpretación realizada a los textos de Jarach:

“Existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario, o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equívoca, que da lugar a la confusión consiguiente.”⁸

Así entonces, en estos impuestos el sujeto pasivo, a veces, ni siquiera se nombra. El sujeto pasivo sólo se determina por implicación, porque el legislador, ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y pone de relieve el bien económico sobre el cual, en definitiva, cae la incidencia del gravamen, pero no se preocupa de fijar quien lo paga, toda vez que al final quien hará el pago, será el que realice el acto material o aquél por cuenta del cual el mismo acto se realiza.

⁸ JARACH, D. Citado por DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Ibidem*, pág. 391.

Finalmente, podemos inferir que a estos impuestos se les denomina impuestos objetivos, en contraposición a aquéllos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria, mismos que por consecuencia se denominarán impuestos subjetivos.

De lo anteriormente transcrito, consideramos que el impuesto es una prestación tributaria, con todas las características relacionadas con los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias, tienen la especial característica de ser *ex lege*, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislada, que comprenda todos los elementos del impuesto.

Criterio sostenido e interpretado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el tomo LXXXI de la V época, visible en la página 6374, toca 7784/939, Manuel Menchaca y coags., que ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener que:

“Para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado o de los Municipios y del Distrito Federal sea proporcional y equitativa como lo previene el estatuto constitucional invocado, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad

fiscal y no la ley, como lo quiere la Constitución Federal la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.”

En tal virtud, no se puede negar que el ejercicio del poder fiscal es consubstancial a la existencia misma del Estado moderno, en virtud de la naturaleza propia de las funciones que le están encomendadas, en donde resulta indispensable que para su ejercicio obtenga los recursos económicos necesarios para su debido cumplimiento.

Ahora bien, la potestad tributaria del Estado, es la atribución legal y jurídicamente concedida por nuestra Carta fundamental, concretamente en el artículo 73, fracción XXIX–A que a la letra prescribe:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

[...]

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1. Sobre el comercio exterior;***
- 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;***
- 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;***
- 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y***
- 5. Especiales sobre:***

a) Energía eléctrica;

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

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

Sin embargo, podemos establecer que esta facultad no es absoluta en virtud de que nuestra propia carta fundamental, en su artículo 124, preceptúa:

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

Luego entonces, tenemos que la Federación tiene un campo exclusivo de competencia, mismo que se ve materializado a través de sus órganos públicos, mediante los cuales puede actuar dentro del ámbito específico que a cada uno le compete. Esto sin detrimento de que la Federación y los Estados puedan ejercer facultades en un mismo sentido y que igualmente se encuentran

reguladas en nuestra Carta fundamental como facultades concurrentes, atento a lo dispuesto por el propio artículo 73, fracción XXIX-J.

1.1.1 Definición.

Después de haber realizado un breve estudio acerca de los factores y elementos preponderantes de las contribuciones, así como el fundamento constitucional de la Potestad Tributaria del Estado mexicano, es menester entrar al estudio concreto de nuestro trabajo de investigación, para lo cual es necesario que definamos lo que debe de entenderse por *contribución*.

Así entonces, el maestro Rafael De Pina establece que la contribución es:

“La aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer de acuerdo con la legislación fiscal para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales.”⁹

Por su parte, nuestro Diccionario Jurídico Mexicano establece: *“La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos.”¹⁰*

⁹ DE PINA VARA, RAFAEL. *Diccionario de Derecho*, 26ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, pág. 194.

¹⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo I, 12ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, UNAM, México, 1998, pág. 727.

Asimismo, el maestro Francisco De la Garza, nos dice:

“Los tributos o contribuciones constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.”¹¹

Por su parte, nuestra Carta fundamental, en su artículo 31, fracción IV, utiliza el término contribuciones en forma que engloba sus cuatro especies: impuestos, derechos, contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social. Asimismo, el Código Fiscal de la Federación, utiliza el vocablo “contribución” como equivalente al de tributo.

Bajo tales criterios, es incuestionable el hecho de que la diversa terminología que se utiliza dentro de nuestro sistema jurídico en materia impositiva, se presta a confusiones, tal y como lo precisa el maestro Refugio de Jesús Fernández al decir:

“Nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica, y a definir cada una de las clases de contribuciones.

Sin embargo, de los elementos que contienen las contribuciones definidas ya se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos y de lo dispuesto en disposiciones constitucionales de carácter fiscal se pueden definir las contribuciones como: Las prestaciones en dinero o en

¹¹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pág. 319.

especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”¹²

Ahondando un poco más al respecto, particularmente consideramos que, estas definiciones se desprenden esencialmente del contenido de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracciones II y IV de la Constitución Federal, así como de los artículos 1º y 2º del Código Fiscal de la Federación, los cuales para su mejor apreciación se transcriben a continuación.

- DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

[...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;”

¹² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Derecho Fiscal*, editorial Mc Graw-Hill, México, 1998, pág. 154.

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

II. *Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación, en los términos que disponga la ley;*

[...]

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

- DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

Artículo 1º.- *Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.[...]*

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

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

- II. *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. *Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*
- IV. *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. [...]"*

Por tanto, los contribuyentes sean personas físicas o morales, tendrán todo un conjunto de obligaciones para contribuir en los gastos públicos, ya en su forma de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, en el momento mismo en que se encuentren en el supuesto jurídico que la norma legal contiene al efecto, derivando tales obligaciones del *Ius Imperium*, que detenta y ejerce el Estado mexicano para obtener los recursos, que le permitan cumplir plenamente con sus fines.

1.1.2 Existencia de la Potestad Tributaria y Teorías que lo justifican.

Expuestas las anteriores definiciones, consideramos adecuado abordar las teorías doctrinarias que definen y justifican la existencia de la potestad tributaria, en los siguientes términos.

1. Teoría de la Relación de sujeción.

Esta teoría se fundamenta en la relación de sujeción o subordinación que se verifica entre gobernante y gobernado, es decir, entre la autoridad hacendaria o fiscal y el obligado a pagar o contribuyente. En tal virtud, está apoyada en el concepto de poder soberano, potestad de la cual es titular el Gobierno y que implica la sumisión del particular.

Dentro de este contexto, es preciso denotar el aspecto de soberanía como un concepto que posee dos vertientes, siendo la primera la potestad de un Estado de poseer una representación nacional e internacional, es decir una representación en la comunidad de naciones, la segunda vertiente, consiste en la posibilidad de un Estado de autogobernarse, es decir, la facultad del Estado de normarse en su interior que para el caso concreto de nuestro presente trabajo de investigación, es en la que se encuentra subsumida su potestad tributaria. En consecuencia se puede establecer, que el Estado tiene derecho a

cobrar contribuciones en ejercicio de su soberanía la cual da lugar a la existencia de la potestad tributaria.

2. Teoría de la Finalidad de prestación de servicios públicos.

La teoría en comento, parte de la premisa de que el destino o finalidad de las contribuciones lo constituye el posibilitar que el Estado preste servicios de carácter público al gobernado, el cual se encuentra en pleno derecho de gozar y hacer uso de los mismos dado su carácter de contribuyente. Empero, el principal inconveniente que se encuentra en el contenido de esta teoría, consiste en que la función de gobernar por parte del Estado por definición es más amplia e implica la relación de una serie de actuaciones que no se circunscriben a la prestación de servicios públicos en forma específica, sino por el contrario, rebasan tal limitación.

3. Teoría de la necesidad Estatal.

Esta corriente doctrinaria, sostiene que es precisamente la necesidad del Estado de gobernar, el punto de partida y justificación de la actividad recaudatoria, así, el gobierno de que se trate se encuentra legalmente obligado a realizar una actividad de Gobierno, siendo imposible su realización si no cuenta con los recursos materiales necesarios al efecto, razón por la cual se convierte en una obligación del gobernado el contribuir en el cumplimiento de tales fines.

Dentro de este orden de ideas, tenemos que una objeción a esta teoría se sustenta en que la potestad recaudatoria del Estado no deriva de una exigencia de corte fáctico, sino que constituye una verdadera expresión de legalidad, es decir, la obligación de contribuir que se impone al particular que se coloca dentro de la hipótesis prevista en la norma jurídica de contenido fiscal aplicable al caso concreto.

4. Teoría del mandato.

Esta teoría centra la justificación de la existencia de la facultad tributaria en la figura jurídica del mandato, en donde el pueblo actúa como mandante y el Estado como mandatario encontrándose el Estado en la necesidad de agotar todos los recursos necesarios para cumplir el mandato que le ha sido conferido, el cual consiste en su función de gobernar.

A este respecto, consideramos que los criterios aplicados a esta teoría son simples y carentes en su estructura, por lo que consideramos poco convincentes sus términos.

5. Teoría del Origen del Estado.

La teoría en comento, precisa que el Estado recibe la facultad tributaria de la sociedad o del pueblo quien originalmente detenta tal potestad y así ejecuta su voluntad. En tal virtud, es claro lo expresado por el maestro Gregorio Rodríguez Mejía al establecer:

“Esto significa que la causa inmediata de la facultad tributaria se exprese en la ley que es producto de la voluntad del pueblo, expresada por sus representantes pero si la ley no existiese escrita, igualmente tendría el Estado esa facultad.”¹³

Desde nuestro particular punto de vista, la esencia de la justificación de la potestad tributaria, descansa en el concepto *originario* de la potestad del pueblo, derecho que no emana de acto jurídico, hecho de la naturaleza o diverso, sino que es básica y elementalmente facultad de la sociedad misma, quien lo ejerce en la medida de lo que estima más conveniente a través de sus legítimos representantes o mandatarios.

En tal virtud, podemos concluir que el momento más importante y delicado en la actividad financiera del Estado es el relativo a la obtención de los ingresos que percibe de los gobernados, a efecto de estar en condiciones de sufragar los gastos públicos.

1.2 LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.

En concordancia con los lineamientos que hemos expuesto anteriormente, tenemos que la competencia tributaria, en México se encuentra sustentada en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, misma en la que se

¹³ RODRIGUEZ, MEJIA, GREGORIO. *Teoría General de las Contribuciones*. Editorial Porrúa, México, 1994, pág. 44.

determina la obligación de los mexicanos para contribuir en los gastos públicos, tanto de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinan las propias leyes. En tal virtud, las contribuciones en nuestro país, deben de reunir los requisitos de ser proporcionales y equitativas.

Ahora bien, las contribuciones no solo deben pagarlas los mexicanos, sino todos aquéllos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes fiscales, mismas que determinan las calidades que deben reunir todos aquéllos considerados como sujetos pasivos. Asimismo, la disposición constitucional en comento determina que las contribuciones se deben destinar a cubrir los gastos públicos, que en palabras del maestro Flores Zavala: *“Por gasto público debe entenderse, todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.”*¹⁴

En mérito de lo anterior, se puede concluir que la competencia tributaria se encuentra debidamente reglamentada en el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta fundamental.

1.3 LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD.

En el mismo sentido y como lo establece el propio artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal en comento, al contribuir a los gastos públicos

¹⁴ FLORES ZAVALA, ERNESTO, citado en *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo I, op. cit. pág. 727.

los obligados *deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

A este respecto, tenemos que en la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se preceptúa claramente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.*¹⁵

Es menester hacer notar, que los antecedentes de esta garantía se remontan hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone, 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.*¹⁶

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia (la número 541 de la Recopilación de 1955), que se mantiene vigente a la fecha, en los siguientes términos:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la carta magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los

¹⁵ Ejecutoria AURELIO MALDONADO, *Semanario Judicial de la Federación*, V Época, Tomo XVII, p. 1013.

¹⁶ Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.”¹⁷

En tal virtud, podemos deducir que la proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos y bajos recursos. Es decir, la proporcionalidad se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

1.4 LA GARANTÍA DE EQUIDAD.

Los anteriores extremos, son extensibles por lo que atañe a la equidad, toda vez que, ésta se debe de entender, como la justicia natural, razón o

¹⁷ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pág. 270.

conciencia, que suple el silencio o confusión de las leyes, tal y como lo podemos inferir de los argumentos del maestro Flores Zavala, que considera que los conceptos de proporcionalidad y equidad que se contienen en la fracción IV del artículo 31 en comento, están en íntima relación y correspondencia, en la medida que son expresión de la idea de justicia, con la salvedad, según se trate, del acto legislativo que crea situaciones generales y abstractas o del acto de aplicación de la Ley a un caso particular, con lo que, en estos lineamientos prevalecen las ideas Aristotélicas conforme a las cuales, la justicia puede ser calificada de distributiva, fincada sobre la idea de igualdad o equidad, o conmutativa si se refiere al concepto de proporcionalidad.¹⁸

1.5 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

Para finalizar el presente capítulo de nuestro trabajo de investigación, y con respecto a la garantía de audiencia, podemos precisar que la primera Constitución Federal que incluyó la garantía como tal fue la Constitución de 1857 en su artículo 14. Así entonces, en la redacción original de los artículos 21 y 26 del proyecto de la Constitución de 1857, la garantía de audiencia debía ser previa a todo acto de autoridad de índole privativa; más en la versión última quedó como una garantía de legalidad exacta en materia judicial, lo que constituyó la transformación del juicio de amparo y la consecuente intervención de la Suprema Corte como órgano de control constitucional.

¹⁸ Cfr. FLORES ZAVALA, ERNESTO, op. cit. pág. 208.

En nuestra actual Constitución, la garantía de audiencia se encuentra regulada por el artículo 14, párrafo segundo que a la letra prescribe:

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

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

Del artículo en comento, se desprende que esta garantía corresponde a la fórmula americana del “*debido proceso legal*”. En tal virtud, la garantía de audiencia se traduce en garantía de seguridad jurídica e impone a las autoridades estatales la obligación, frente al particular, de evaluar todos sus actos conforme a las exigencias implícitas en el Derecho de audiencia.

A este respecto, el maestro Manuel Barquín Álvarez precisa que la garantía de audiencia, se encuentra integrada por cuatro subgarantías específicas de seguridad jurídica concurrentes, siendo las mismas:

- a) *Un juicio previo al acto privativo.* Esta subgarantía alude, a la necesidad de que antes de que se constituya el acto privativo por parte de la autoridad en la esfera jurídica del gobernado, tuvo que haber existido un juicio previo a dicho acto.
- b) *Seguido ante tribunales previamente establecidos.*- Consistente en el hecho de que, el juicio se debe desarrollar en los tribunales que han sido previamente legitimados por el legislador mediante la norma jurídica.
- c) *Con el cumplimiento de las formalidades procesales esenciales.* Lo que se debe de entender, como el conjunto de derechos de defensa y de prueba que tiene el gobernado en todo proceso legal.
- d) *Conforme a las leyes vigentes con anterioridad al hecho.* Entendida ésta, como la no retroactividad de la ley.¹⁹

De la cita en comento, podemos inferir que la garantía de audiencia corresponde a todo sujeto susceptible de ser parcial o totalmente objeto de

¹⁹ Cfr. BARQUÍN ÁLVAREZ, MANUEL, citado en *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo I, op. cit. pág. 264.

actos de autoridad. Así, el acto violatorio de la garantía de audiencia debe ser de carácter privativo, es decir, debe consistir en una merma o menoscabo en la esfera jurídica del particular o en un impedimento para el ejercicio de algún derecho. Asimismo, tales hechos deben constituir el fin último, definitivo y natural del acto impugnado.

Por último, es necesario establecer que la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional en estudio, admite las excepciones emanadas y fundadas en nuestro propio ordenamiento constitucional, siendo las siguientes:

1. La posibilidad de expulsión del país de extranjeros sin juicio previo, (artículo 33 Constitucional).
2. En materia de expropiación, por lo que hace a la declaración de afectación del bien inmueble por causa de utilidad pública.
3. En materia tributaria, respecto de la fijación de los impuestos.
4. En materia judicial, en cuanto a las órdenes de aprehensión emitidas por una autoridad judicial.

CAPÍTULO 2 EL CRÉDITO FISCAL

2.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Dentro del ámbito estricto de la facultad fiscal del Estado mexicano, el fundamento para imponer contribuciones y percibir su producto, es estrictamente jurídico, y deriva del contenido de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política del país, la cual establece que es obligación de todo ciudadano, entre otras, *“la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

Dentro de este contexto, habremos de hacer notar que el contenido y alcance del precepto constitucional, no se limita a la imposición de cargas contributivas para los mexicanos, en virtud de que los extranjeros que residan en territorio nacional o que tengan fuentes de ingreso en la República, tienen la obligación de cubrir el impuesto que fijen las leyes en la materia. Tal y como lo dispone el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que sin hacer distinción alguna, preceptúa que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Lo que podemos concordar con lo estipulado en el artículo 6º del Código Fiscal en cita, cuando determina

que el hecho generado de la obligación fiscal consiste en *“la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”*.

Ahora bien, el significado de la palabra *“contribuir”* empleada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, es el de cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que fijen las leyes (artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación); por lo tanto, la contribución, es la aportación en dinero que deben al Estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo.

En tal virtud, contribuir, vale tanto como pagar, conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.

En este sentido, la obligación tributaria en su aspecto general se puede comprender de dos formas. En obligación principal, que consiste en el pago de la contribución o tributo, y las obligaciones secundarias, las cuales pueden ser obligaciones de hacer, de no hacer y tolerar o permitir; pudiendo citarse como ejemplo de las primeras, la de presentar declaraciones. La de tolerar puede ser ejemplificada en la obligación que tiene el sujeto de permitir el ejercicio de las facultades de vigilancia de que se encuentran revestidas las autoridades fiscales, para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente y que se materializan, entre

otros medios, a través de las denominadas visitas domiciliarias; las obligaciones de no hacer se ven concretadas en la prohibición expresa de realizar aquellas actividades que la ley señala como infracciones fiscales, tales como llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, o la destrucción total o parcial de la contabilidad, dentro del término en que conforme a la ley debe ser conservada.

Para sustentar las argumentaciones anteriormente vertidas, consideramos adecuada la definición que el maestro Hugo Carrasco Iriarte, nos ofrece de la obligación tributaria, al decir, que la obligación tributaria se define como:

- a) *“Una obligación de derecho público.*
- b) *Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.*
- c) *Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.*
- d) *Es una pretensión que se dirige los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos.*
- e) *Tienen por objeto una prestación pecuniaria.*
- f) *Tiene su fuente jurídica en la ley, y*
- g) *Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.”*²⁰

²⁰ CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Diccionario de Derecho Fiscal*. Editorial Oxford University Press, México, 1998, pág. 353.

Siguiendo las doctas palabras del maestro Iriarte, nosotros particularmente consideramos, que *la obligación tributaria, es el vínculo jurídico de características eminentemente económicas, que se materializa entre una persona física o moral y el Estado, en virtud de su facultad impositiva, que constriñe a aquéllos, a realizar el pago y cumplimiento de una contribución, así como llevar a cabo acciones u abstenciones que se encuentren consignadas en las leyes Fiscales.*

Ahora bien, y como ya se mencionó en el capítulo anterior, la obligación tributaria está regida por principios constitucionales que no pueden ser violados, so pretexto de la facultad impositiva que nuestra propia carta magna le reconoce al Estado.

En tal virtud, los principios constitucionales de las contribuciones son:

- I. Como ya se estableció, el principio de legalidad, lo encontramos consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución federal, estudiado en puntos precedentes, el artículo en comento, dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación de los Estados y de los Municipios deben estar establecidas por las leyes.

Ahondando un poco más al respecto, el maestro Francisco De la Garza nos dice:

“Algunas leyes secundarias contienen la enunciación del principio de legalidad. Por ejemplo, el

artículo 5° de la Ley de Hacienda del Distrito Federal 1941 dispone que “ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella”, y la Ley de Hacienda del Estado de Sonora prescribe que “el Estado no podrá exigir pago alguno a los particulares, si la obligación de hacerlo no está expresamente establecida en la Ley de Ingresos o en una Ley especial (Artículo 10).”²¹

Así entonces, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en exposición realizada a la garantía de legalidad, ha establecido lo siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el

²¹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. op. cit. pág. 265.

principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Amparo en revisión 1897/95. Calixto Villamar Jiménez. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95. Carlos Alberto Hernández Pineda. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María

Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 3093/96. Beatriz Ramírez Ortiz. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Agosto de 1999

Tesis: P./J. 77/99

Página: 20

De lo que podemos inferir con toda claridad, que es necesario que la ley que establece el tributo, defina claramente cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

Sin embargo, para este principio, existe una excepción que establece la propia Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, segundo párrafo, de nuestro máximo ordenamiento jurídico, según el cual:

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

Luego entonces, se debe precisar, que de no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, 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.

Finalmente, consideramos que esta facultad del Ejecutivo, constituye una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la propia Constitución y tal facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950, debido a razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

II. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Tal y como lo establece el propio artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal en cita, al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo “*de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”.

En tal virtud, debemos reinsistir en que la proporcionalidad de las contribuciones radica fundamentalmente, en la obligatoriedad de los sujetos pasivos para contribuir en los gastos públicos, con base en su capacidad económica.

Por su parte, el principio de equidad radica básicamente, en la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo ante la Ley Tributaria, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad, antes mencionado. Así entonces, consideramos que la equidad tributaria, significa que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, según se corrobora con la siguiente tesis:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE
LAS NORMAS NO DEN UN TRATO
DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O

UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier 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. Conforme a estas bases, 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 encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido

en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Tesis: P./J. 42/97

Página: 36

III. Principio de Igualdad o Generalidad.

El artículo 13 de nuestro máximo ordenamiento jurídico, prescribe que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”. De

lo que se desprende que esta garantía individual tiene su extensión en materia tributaria.

A tal efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido con carácter de Jurisprudencia definida que:

Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta, es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos a los que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto al orden civil como en cualquier orden, puesto que el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, 1ª parte, tesis17, pág. 58.

Por lo tanto, la garantía de igualdad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales. Por lo tanto, esta igualdad debe tomar en consideración 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 esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias. Así entonces, las leyes pueden y aún 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.

A mayor abundamiento, en las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha establecido que: el principio de igualdad regulado en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes, para que pueda operar el principio de equidad y proporcionalidad, analizado anteriormente. Así entonces, ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos, siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social.

Finalmente, podemos decir que el principio de generalidad, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio

puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquéllos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

IV. Vinculación con el Gasto Público.

El destino a los gastos públicos, de acuerdo con la Jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es una condición de validez constitucional de los tributos. Tal y como lo establece la siguiente tesis:

Tesis 118. Gastos Públicos.- Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, 1ª parte, tesis 118, se repite en AR 2844/61, Clotilde Acevedo vda. de Flores, en informe del Presidente de la SCJN, 1ª parte, pp., 383-384.

A este respecto, el Licenciado Valdés Villarreal, 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, o 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.”²²

De lo que se desprende, que la mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo y por excepción algunos tributos pueden tener afectaciones especiales.

Ahora bien, personalmente consideramos 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 los funcionarios, etc.

Asimismo, los gastos públicos no sólo pueden ser los que demanden las funciones y servicios públicos, pues existen actividades del Estado que no están encaminadas directamente a un servicio público, y los gastos que reclamen quedarían fuera de la definición. Creemos por estas razones, que por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

Por último, otra cuestión que se deriva del precepto que establece que los impuestos deben cubrir los gastos públicos, es la de determinar la

²² VALDÉS VILLARREAL, MIGUEL, citado por DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pág. 288.

constitucionalidad de los impuestos que no tienen una finalidad exclusivamente fiscal, sino alguna otra extrafiscal, de índole social, económica, etc. Así entonces, el precepto constitucional prohíbe que los impuestos puedan tener una finalidad distinta de la estrictamente fiscal.

A este respecto consideramos, que los impuestos pueden perseguir, además del fin fiscal, otros extrafiscales, ya sea por sí mismos o por el destino que se de a su rendimiento, pero que sí está prohibido establecer impuestos con fines exclusivamente extrafiscales.

2.2 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

A este respecto, nuestro Diccionario Jurídico Mexicano nos dice que: *“La obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se da cuando una persona física o moral materializa con su actividad (hecho imponible), la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal.”*²³

Así entonces, es menester hacer notar que en México, se conoce con el nombre de *causación*, al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumando el hecho generador del tributo. Por consecuencia, al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho

²³ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo III, op. cit. pág. 2248.

generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El maestro Iriarte,²⁴ considera que la Obligación Tributaria. Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Publiesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria.

De lo que podemos inferir, que el momento en que se produce la causación de la obligación tributaria, varía cuando se trata de tributos

²⁴ CARRASCO IRIARTE, HUGO, *op.cit.* pág. 353.

imponibles consistentes en situaciones jurídicas o de hecho, simples o condicionadas.

En tal virtud, cuando se trata de situaciones jurídicas, la obligación tributaria nace, cuando el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que están constituidas definitivamente de conformidad con el derecho aplicable. Así, podemos robustecer esta idea con la siguiente cita:

“El modelo del Código Tributario para la América Latina dispone, además, que la existencia de la obligación tributaria “no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos.”²⁵

Lo que tiene sentido, porque de otra manera podría argumentarse que las situaciones jurídicas sólo están definitivamente constituidas cuando son válidas, y en consecuencia los supuestos de invalidez implicarían impedimento del nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, por lo que respecta al nacimiento de la obligación tributaria, en cuanto a los **actos condicionados**, podemos decir que, la condicionalidad puede producirse únicamente cuando se trata de situaciones jurídicas. Por lo tanto, de situaciones, que el legislador establece como situaciones de hecho.

²⁵ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pág. 547.

En consecuencia, si la condición es suspensiva, se considera generalmente que la causación opera hasta que ella se cumpla, pero, cuando ésta nace, lo hace de modo incondicionado. Esto es, necesita cumplirse la condición para el nacimiento de la obligación fiscal. Por su parte, si la condición es resolutoria, el devengo se produce al celebrarse el acto, o más bien, cuando el acto esté constituido de conformidad con el derecho aplicable, y al nacer, la obligación tributaria también nace incondicionalmente.

Así entonces, por cuanto hace a *los impuestos*. Estos nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que en el caso de los impuestos es siempre un acto de un particular.

En cuanto a los derechos, puede presentarse la duda si la obligación tributaria nace en el momento en que se solicita o en el que se recibe el servicio administrativo.

A este respecto, el maestro Francisco De la Garza nos dice:

“La Ley Federal de Derechos es totalmente omisa respecto al momento en que nace la obligación tributaria tratándose de derechos.” En cambio dispone que *“el pago de los derechos que establece esta ley deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior*

*o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria.”*²⁶

Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Federación (1ª sala) establece que, *“para que se causen los derechos basta con la prestación de tales servicios.”*²⁷

Por último, personalmente consideramos que los derechos nacen en el momento en que efectivamente se presta el servicio administrativo, toda vez que es la situación que el Código Fiscal o la Ley de Hacienda señalan como hecho generador del crédito fiscal.

De lo descrito anteriormente, podemos concluir que el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del *Jus Imperium* que le es propio, determina qué hechos o situaciones de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones, lo cual constituye el ejercicio del Poder Fiscal del Estado. Con las formas o modalidades ya estudiadas.

2.3 HECHO IMPONIBLE.

Al presupuesto o hecho imponible, se refiere el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, cuando dispone que: *“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”*.

²⁶ Ibidem, pág. 550.

²⁷ *Revista del Tribunal Fiscal*, año 1946, pág. 156. *Petróleos Mexicanos, vs OF. De Hda. De Tampico*, Exp. 4511/41.

Así, tenemos que la hipótesis de incidencia o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, tal y como lo define el maestro Gil Valdivia cuando dice:

*“Hecho imponible. Expresión que denota la conducta o situación previa en la ley, que genera el crédito fiscal. Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previo por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma.”*²⁸

De lo que se desprende, que no es un mero concepto, sino es un “concepto legal”, es decir, existe en la ley, consistente en una proposición legislativa. Por lo que todas las obligaciones del derecho tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación distinta a las demás.

Así entonces, la más importante, la central de todas las hipótesis de incidencia, de todos los hechos imposables, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, toda vez que da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: *el pago del tributo*.

No obstante esto, existen otras hipótesis o presupuestos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones también pecuniarias, pero accesorias a la principal (pago de lo indebido, intereses moratorios, etc.) Cada una de esas

²⁸ GIL VALDIVIA, GERARDO, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo II, op. cit. pág. 1573.

obligaciones corresponde a hipótesis de incidencia o hechos imponibles distintos e independientes.

En este sentido, es notorio que el hecho imponible en materia fiscal, es el punto de partida, para el estudio de toda la relación tributaria.

Por lo tanto, la causa del impuesto es la ley que lo crea, y que contiene sus características fundamentales. Así el hecho imponible se identifica con el acto previsto por la norma legal que establece el gravamen.

A este respecto, el maestro Francisco De la Garza, nos dice: *“Berliri, define el hecho imponible como el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos.”*²⁹

En tal virtud, el *hecho imponible*, básicamente es la hipótesis normativa, cuya realización (*hecho generador*) provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

2.4 HECHO GENERADOR.

En relación directa con lo que acabamos de analizar, habremos de establecer que en todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: *una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.*

²⁹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pág. 414.

Ahora bien, en materia tributaria, para que cualquier persona concreta tenga la obligación de pagar la suma de dinero que manda la hipótesis, es necesario que esa persona la concretice en la realidad, que incida, esto es, que se adecue al presupuesto normativo.

En este sentido, el presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: *presupuesto*, *hecho generador*, *hecho tributario*, *hipótesis de incidencia tributaria*, etc. En tal virtud, en cuanto al hecho generador, el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, como ya lo hemos dicho, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público.

Dentro de este contexto, el maestro Francisco De la Garza, establece que para Ataliba:

*“el hecho generador (al que llama fato imponible), 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 la obligación tributaria.”*³⁰

Como se desprende de lo anteriormente argumentado, se pueden destacar como elementos para caracterizar el hecho generador los siguientes:

³⁰ ATALIBA, GERALDO, citado por DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Ibidem*, pág. 412.

- a) Su previsión en ley.
- b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica, y
- c) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex lege* de pagar determinado tributo.

Sin embargo, es preciso hacer notar que no es el hecho generador el que crea, es decir, genera la obligación. La fuente de tal obligación es la propia ley, como ya la hemos dicho, por lo tanto, el hecho generador establece únicamente, el momento, el presupuesto, para que se inicie el vínculo jurídico legalmente previsto en la norma tributaria.

2.5 EL CRÉDITO FISCAL.

El maestro Hugo Carrasco Iriarte, dentro de su obra establece:

*“Créditos Fiscales. Tienen este carácter cualquier crédito en favor del Erario Fiscal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado en su carácter de persona privada.”*³¹

³¹ CS entre 8710/37. Resuelta el 16 de noviembre 1937, por unanimidad. RTF 1937-4, p. 74, citado por CARRASCO IRIARTE HUGO, op. cit. pág. 137.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, determina en su artículo 4º, que:

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

En este sentido, el crédito fiscal, es el derecho que tiene el Estado a exigir el pago de una prestación, en dinero o en especie, derivado de la ley, y como consecuencia de su soberanía. A este derecho del Estado, que se convierte en el sujeto activo de la relación fiscal, corresponde el deber del sujeto pasivo de cumplir con la prestación que determine la ley. El Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes expresamente autorizados que pueden ser incluso organismos descentralizados. En caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, el Estado tiene la facultad económico-coactiva. Además, el crédito fiscal es personal y tiene el carácter de preferencial frente a algunos otros créditos.

Ahora bien, por regla general, corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo por medio de las declaraciones que deben presentar.

En tal virtud, 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.

En este sentido, la determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse:

- ***Por el contribuyente.*** En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, sólo que expresamente se disponga lo contrario, de conformidad con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

Este sistema se establece, porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación contributiva o tributaria, y obtener de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado o manifestado por el contribuyente.

- Si es la autoridad fiscal a la que corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley,

los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, en los términos del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en cita.

- Por acuerdo de ambos, es cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la ley de que se trate, determinarán el monto a pagar. *Actualmente no se utiliza en nuestra legislación por considerarse que fomenta la corrupción.*

Ahora bien, los principales métodos que la doctrina recomienda para la determinación de las contribuciones, los cuales varían según la naturaleza de éstas, son:

- *El Método indiciario.*

El cual se basa en presunciones, toda vez que toma en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente, para determinar con mayor o menor precisión su capacidad contributiva; o del objeto gravado para determinar su consumo.

Por lo tanto los principales métodos indiciarios son:

- *El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse.*

De acuerdo con este método, se determinan las contribuciones por la autoridad fiscal, tomando en cuenta la potencialidad de la producción de la

maquinaria y de la materia prima empleada, estimando la producción en un periodo determinado, y sobre el volumen se aplica la cuota o tasa correspondiente, obteniéndose el importe a pagar.

- *El método basado en el giro del negocio y del capital en él invertido.*

Según este método, la contribución a pagar está en función de cuál es el giro o actividad del negocio y del importe del capital invertido, y sobre esta base se le aplica la cuota o tasa correspondiente y se obtiene el importe de la contribución a pagar.

- *El método basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza.*

En este método, se determina el monto de la contribución a pagar, tomando en consideración, el nivel de vida del contribuyente, en función del gasto, lo cual determina su capacidad económica, que compulsado con lo declarado se verifica su veracidad.

- *El método objetivo.*

Este método consiste, en determinar el importe de la contribución a pagar, señalando una cuota o tasa, en razón del peso, medida, volumen, número o valor de la mercancía producida o enajenada.

La mayor parte de los impuestos indirectos, utiliza este método por ser más cómodo y sencillo.

- ***El método declarativo.***

Este método consiste, en obtener el importe de la contribución a pagar, según los datos que se obtengan de acuerdo con la declaración o manifestación que se presente.

Los métodos declarativos más comunes son:

- ◆ El método ***declaración jurada***, en el cual el contribuyente, al presentar su declaración, lo hace bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en la misma son ciertos.

En tal virtud, existen dos formas de declaración jurada, la universal y la particular. ***La declaración jurada universal***, es la que se realiza en toda declaración que se presenta ante las autoridades fiscales.

La ***declaración jurada particular***, es la que se realiza personalmente, ante la autoridad fiscal y previo requerimiento de que manifieste bajo protesta de decir verdad, que los datos asentados en su declaración son ciertos, apercibiéndolo de las sanciones en que incurren las personas que se conducen con falsedad.

- ◆ El método ***declarativo con inspección de libros***, otorga a las autoridades fiscales el derecho de exigir al contribuyente que exhiba los libros de su contabilidad y la documentación comprobatoria de sus operaciones, a que está obligado, para verificar su debido cumplimiento, y determinar en su caso las

contribuciones omitidas e imponer las sanciones correspondientes.

- ◆ El método *declarativo exigido al pagador o retenedor*, es a cargo de un tercero, a quien la ley le impone la obligación de retener o efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en los que reciban, a los sujetos pasivos por deuda propia, imputándoles responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento, como es el caso de los patrones y fedatarios públicos.

En este sentido, y de acuerdo con la doctrina, el método que se adopte en la ley fiscal respectiva para la determinación, liquidación o cuantificación de la contribución, debe satisfacer los requisitos siguientes:

- Que sea *sencillo*, lo cual significa que el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar al determinar, liquidar o cuantificar la contribución a su cargo.
- Que sea *económico*, para que el contribuyente no se vea obligado a realizar erogaciones accesorias por concepto de honorarios elevados, para la determinación, liquidación o cuantificación de la contribución a su cargo.
- Que sea *cómodo*, para evitar molestias innecesarias e inútiles a los contribuyentes.

- Que sea *limpio*, lo cual significa que se evite la corrupción entre el sujeto pasivo y el personal hacendario; o sea que no requiera el contacto entre el contribuyente y el fisco, para la determinación, liquidación o cuantificación de la contribución a pagar.³²

Por otra parte, nuestra legislación fiscal federal establece en forma expresa dos clases de procedimientos para determinar, liquidar o cuantificar el importe de las contribuciones a pagar, y utiliza además, en forma implícita, los recomendados por la doctrina financiera, los cuales dependen de la naturaleza de cada contribución, sin hacer referencia a ellos en forma expresa o en términos declarativos.

Por lo tanto, los dos procedimientos que se utilizan en nuestra legislación fiscal federal son:

- *El procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta.*

Procedimiento aplicable, cuando se obtiene el importe de la contribución a partir de los resultados que arrojen los estados financieros (posición financiera y de resultados), cuando los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad; o del valor real de los bienes o actos realizados, cuando no estén obligados a llevarla.

³² Cfr. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Derecho Fiscal*, op. cit. pág. 265.

Este procedimiento lo aplica el contribuyente, porque es al que le corresponde determinar la contribución a su cargo, ya se trate de contribuciones directas o indirectas.

También lo aplican las autoridades fiscales, cuando es a ellas a las que les corresponde efectuar la determinación y liquidación, y dispongan de información cierta al ejercer las facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

- *El procedimiento de liquidación sobre base presunta.*

Se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo, total o parcialmente.

A este respecto, podemos concluir que este procedimiento se desprende del contenido de los artículos 55, 56, 57 y 60 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra prescriben:

“Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- I. *Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que hayan transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.*
- II. *No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
- III. *Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*
 - a) *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
 - b) *Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
 - c) *Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*
- IV. *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*

- V. *No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.*
- VI. *Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Artículo 56.- *Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:*

- I. *Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*
- II. *Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.*
- III. *A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.*
- IV. *Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.*

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Artículo 57.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del artículo 56 de este Código.

Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

- I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa.
- II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras

contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Artículo 60.- *Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:*

- I. *El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.*
- II. *La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.*

El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los

principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.”

2.6 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

El pago, es la forma normal por excelencia de extinguir la obligación tributaria, pero no es la única, toda vez que se reconoce a:

1. *La Compensación.*
2. *Condonación.*
3. *Prescripción.*

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios al preceptuar: “*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*”. El pago constituye el cumplimiento de la obligación.

La compensación, es otra forma de concluir con la obligación tributaria principal, extinguiéndose dos deudas, la del contribuyente y la del fisco.

Esta figura jurídica, a través de la cual se extingue la obligación tributaria, está prevista en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la cual opera cuando el contribuyente y la autoridad fiscal, reúnen recíprocamente el carácter de deudores y acreedores extinguiéndose las dos deudas hasta la cantidad que importe la menor. Cabe destacar, que se podrán compensar cantidades que derivan de diferente contribución, siempre y cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorice mediante reglas de carácter general.

La condonación como forma de extinguir la obligación tributaria, implica el perdón o renuncia voluntaria de una deuda por parte del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

El sujeto activo tiene a su cargo la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación al sujeto pasivo, cuya facultad es irrenunciable debido a la naturaleza propia de la relación jurídica que es de interés público; empero, el Código Fiscal de la Federación, establece una excepción en cuanto que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar o extinguir el pago de contribuciones o accesorios, siempre y cuando surta la hipótesis prevista en el artículo 39, fracción I, del Código en mención, pues por razones de equidad se libera de una obligación a las personas afectadas o

que puedan serlo por causas de fuerza mayor, o bien, caso fortuito, por alguna de las actividades que desarrollen.

Asimismo, el artículo 74 del ordenamiento referido en el párrafo anterior, señala la condonación de las multas por infracción a disposiciones fiscales, considerando las circunstancias y motivos del caso que tuvo la autoridad para imponer la sanción.

La prescripción, implica la extinción de las obligaciones tributarias por el sólo transcurso del tiempo, y que no se hayan realizado gestiones por el acreedor para lograr el cumplimiento de la obligación, tal y como se desprende de la siguiente tesis jurisprudencial:

PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES. EL TERMINO PARA QUE OPERE LA, CUANDO LA AUTORIDAD NO PRONUNCIA RESOLUCION DEL RECURSO ANTE ELLA PROMOVIDO. De una interpretación armónica de los artículos 131 y 146 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que el término para que opere la prescripción comienza a correr cuarenta y cinco días después del momento en que se cumplieron los cuatro meses sin que la autoridad pronuncie la resolución del recurso ante ella promovido ya que, de acuerdo con el citado artículo 131, el silencio administrativo significa la confirmación del acto impugnado y, por ende, la resolución de la instancia

administrativa; por tanto, la prescripción empieza a correr desde el momento en que la autoridad puede exigir legalmente el pago de un crédito y no cuando efectivamente lo exige.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO
EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL
PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2134/95. Compañía Nacional de Subsistencias Populares. 18 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Francisco A. Fernández Barajas.

Amparo directo 744/95. Compañía Nacional de Subsistencias Populares. 24 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Alejandro Chávez Martínez.

Novena Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL
COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER
CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Marzo de 1996

Tesis: I.4o.A.56 A

Página: 988

Ahora bien, de manera específica, esta figura jurídica esta prevista en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, cuyo precepto fija como lapso para la extinción de la obligación tributaria por prescripción cinco años, siempre y cuando no se interrumpa por las gestiones de cobro que lleve a cabo el sujeto activo, como es el caso de la notificación y requerimiento, o bien, por

el reconocimiento tácito o expreso del deudor de la existencia del crédito fiscal a su cargo.

La prescripción, corre a partir de la fecha en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido; es reconocida y declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; además se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS Y CRÍTICA AL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Como lo hemos podido establecer, dentro de nuestro sistema jurídico, se reconoce gran preponderancia a la *garantía de seguridad jurídica*, dentro de la cual se encuentra claramente definida la garantía de legalidad, según se desprende de los artículos 14 y 16 constitucionales, así como dentro del artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento jurídico, mismo que no obstante no encontrarse dentro del capítulo de garantías individuales expresamente, es considerado tanto por la doctrina, así como por la jurisprudencia, como el régimen de garantías individuales en materia tributaria.

Dentro de este contexto, tenemos que, una figura existente en materia de derecho fiscal lo es sin duda el procedimiento económico coactivo, también llamado procedimiento administrativo de ejecución, a través del cual el Estado ejerce su facultad económico coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, y en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero este derecho.

En este sentido, las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente notificado el destinatario.

Sin embargo, no siempre la actuación del poder del Estado se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o simplemente por arbitrariedades o inobservancia de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que trae consigo una violación en los derechos de los administrados, al no cumplir con el principio de legalidad a que está obligado, ya que en innumerables casos la autoridad administrativa al emitir sus actos omite fundarlos y motivarlos o lo hace de una forma incorrecta, dejando con ello a los particulares en completo estado de indefensión.

Dentro de este orden de ideas, es preciso reconocer que este tipo de inobservancias legales por la autoridad administrativa y más aún cuando se trata de materia fiscal, no solo permiten que el sistema jurídico, lejos de perfeccionarse en aras de una verdadera y real impartición de justicia, provocan que el acto dirigido al gobernado carezca de legalidad y seguridad jurídica frente al Estado.

Ahora bien, dentro del ámbito estricto del tema de nuestro estudio, tenemos que, el Estado mediante el poder tributario de que es titular, tiene la facultad para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para así cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, lo que se traduce en el bien común, mismo que no puede alcanzarse sin los recursos económicos necesarios. Sin embargo, el ejercicio de este poder o potestad tributaria, no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y sin límite pues debe sujetarse a lo preceptuado por el derecho positivo.

Dentro del ejercicio de este poder tributario, el artículo 38 del Código Fiscal preceptúa:

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

- I. *Constar por escrito.*
 - II. *Señalar la autoridad que lo emite.*
 - III. *Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*
 - IV. *Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.*
- Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”*

Aplicando lo preceptuado por el artículo en cita y concatenándolo con lo que la doctrina nos dice de la notificación, a saber:

“La notificación es el acto mediante el cual de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal.”³³

De lo que se desprende que en técnica jurídica, todos los actos administrativos que se deban notificar por la autoridad hacendaria al gobernado, sirven para, entre otros, informar, ordenar ideas entre los sujetos que intervienen en los conflictos de intereses y su composición judicial o administrativa.

Así entonces, resulta que en la actual práctica jurídica, la autoridad hacendaria omite cumplir con demasiada frecuencia con los requisitos establecidos dentro del artículo 38 del Código Fiscal y en especial con lo preceptuado en las fracciones III y IV, al Amparo, quizá, de que el artículo en comento, se encuentra dentro del Título Tercero, Capítulo Único, “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, lo que nos hace suponer que al ser una “*facultad*” y no una “*obligación*”, permite que la autoridad cumpla o no con los requisitos que la ley le impone. Lo que consideramos, no es motivo

³³ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo III, op. cit. pág. 2103.

suficiente y desde luego, cuestionamos, toda vez que según lo veremos, es requisito, *sine qua non*, que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

3.2 PROBLEMÁTICA.

Concordando las ideas vertidas dentro del anterior tema, podemos plantear la problemática, a partir de la siguiente perspectiva.

Dentro del estado de derecho en el que nos encontramos, el hablar del ejercicio de la competencia tributaria no implica que estemos desconociendo el poder del Estado sino, por el contrario, dejamos preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público, que por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico tributaria como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

En este sentido, la potestad tributaria del Estado se manifiesta en la creación de la ley y paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina competencia tributaria.

En tal virtud, se concretiza el Imperium del Estado, a través del cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, este Imperium, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Constitución Federal.

Así entonces, la potestad tributaria del Estado, se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedaran sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

Por lo anterior, se infiere que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

Así, el problema del ejercicio de la potestad tributaria, se presenta en estados federales como el nuestro, en donde conforme a la teoría, el Estado Federal, es el producto del acuerdo entre los diversos entes públicos que le han dado vida, para lo cual se despojan de una serie de facultades que transfieren a la Federación a efecto de que ésta pueda ejercerlas y así estar en condiciones de alcanzar los objetivos para los que fue creado.

Empero, el ejercicio de la actividad tributaria del Estado, debe revestir todos los requisitos establecidos en la ley, además de *cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento*, a efecto de investir de legalidad sus actuaciones.

Así entonces, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece de manera específica en sus cuatro fracciones los requisitos que los actos administrativos habrán de cumplir cuando se tenga que notificar al ciudadano, alguna resolución de la autoridad.

Dentro de este contexto, resulta que es práctica común que la autoridad hacendaria, omita de manera reiterada cumplir literalmente con las fracciones que integran el artículo en comento; situación que origina, como es de suponerse que el particular recurra a los medios de impugnación que la propia ley constitucional y fiscal, en su caso, le permiten, a efecto de protegerse en contra de tales actuaciones, mismas que pueden ser legítimas, pero que por adolecer de los requisitos formales que la ley exige, dan pie a las impugnaciones ya mencionadas, además de aumento desmesurado de trabajo en los tribunales, gastos innecesarios, posible evasión de pago, etc.

Es por esto, entre otros argumentos que consideramos que la problemática jurídica y administrativa, que la mala aplicación del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, por parte de la autoridad hacendaria, hace nugatoria la garantía de legalidad consagrada en la constitución a favor de los

gobernados. Situación que se puede corregir con la reforma y adición al artículo en comento y que dado el estudio que en seguida realizaremos, nos proponemos formular.

3.3 ARTÍCULO 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.

Haciendo un estudio e interpretación del artículo 1° de nuestro máximo ordenamiento jurídico, podemos precisar que *cualquier individuo, para ser titular de garantías individuales, debe necesariamente estar en los Estados Unidos Mexicanos, es decir, dentro de su territorio, ya que aún cuando físicamente no se encuentre dentro del mismo, si su esfera jurídica total o parcialmente sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad; la persona goza de los derechos públicos subjetivos instituidos en nuestra Ley Fundamental por tener el carácter de "gobernado", cuyo concepto no sólo comprende al de "individuo" sino a toda persona moral de derecho privado o social y a los organismos descentralizados.*

Ahora bien, los bienes jurídicamente tutelados por la garantía de audiencia de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional son la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos del gobernado. Por lo tanto, se entiende como vida humana el estado existencial del sujeto; la libertad es la facultad genérica natural del individuo que consiste en la forjación y realización de fines vitales, así como la selección de medios dirigidos a conseguirlos. En nuestra Constitución se protegen a través de la

garantía de audiencia frente y contra cualquier acto de autoridad que importe su privación y especialmente la libertad personal o física.

La propiedad es un derecho real, está protegida por la citada garantía en cuanto a los tres derechos subjetivos que de ella se derivan, el uso, disfrute y disposición de la cosa materia de la misma.

Con lo que, la garantía de audiencia se compone de cuatro garantías específicas: *el juicio previo a la privación*, esto es que debe existir una secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad; el concepto de juicio empleado en el artículo 14 constitucional, es indicativo de función jurisdiccional, por lo que para que la privación de cualquier bien tutelado por dicho artículo sea válida jurídicamente, es necesario que dicho acto esté precedido de la función jurisdiccional, ejercida a través de un procedimiento en el que el afectado tenga injerencia para poder efectuar su defensa. Así, es suficiente con que un procedimiento cualquiera que sea, se de oportunidad a la persona a la que pretenda, privar de algún bien jurídico para que se oponga al acto de autoridad respectivo o a las pretensiones del particular que pretenda obtenerlo en su favor, para que se establezca la posibilidad de que surja una controversia de derecho realmente.

Ahora bien, en el procedimiento a que se hace referencia dentro del segundo párrafo del artículo 14 constitucional se puede desarrollar válidamente ante las siguientes autoridades:

Primero.- Ante autoridades materialmente jurisdiccionales, aunque su índole formal sea administrativa, cuando el bien materia de la privación, salga de campo particular para ingresar a otro campo generalmente particular por ejemplo, los juicios civiles y de trabajo.

Segundo.- Ante autoridades materialmente administrativas, en caso de que el bien objeto de la privación ingrese a la esfera del Estado o cuando dicha privación tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra o subordinación, verbigracia, en materia fiscal o cuando se trata de hacer efectivas sanciones principalmente pecuniarias por violación a las leyes o reglamentos administrativos en que hubiere incurrido el particular, en este caso se ataca el acto ante la autoridad de la que emana o ante el superior jerárquico de las mismas conforme a lo que señalan las normas correspondientes.

Por lo tanto, cuando una ley administrativa faculte a la autoridad que se trate para realizar actos de privación en perjuicio del gobernado, sin consagrar un procedimiento defensivo previo, se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia, aunque la propia ley estatuya recursos o medios de impugnación del mencionado acto.

Tercero.- Ante autoridades judiciales, que lo sean formal o materialmente hablando, cuando el bien materia de la privación, sea la vida o la libertad personal.

En tal virtud, en cualquier juicio al acto de privación deben cumplirse las formalidades procesales esenciales, por ejemplo, las notificaciones, el emplazamiento, los términos para contestar o para oponerse a las pretensiones de privación o al pretendido acto privativo, etc.; por lo que la contravención a cualquiera de ellas se convierte en violación a la formalidad procesal.

La cuarta Garantía de Seguridad jurídica que configura la de Audiencia, estriba en que el fallo o resolución culminatoria del juicio o procedimiento, en que se desarrolle la función jurisdiccional tiene que pronunciarse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, es decir, al que constituya la causa eficiente de la privación.

Para efectos de nuestro trabajo, podemos precisar que la retroactividad en las leyes fiscales, se dice que:

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES. El Pleno hace suya la tesis de la Segunda Sala, en el sentido de que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que

resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.

Amparo en revisión 2721/83. Universidad Autónoma Metropolitana. 15 de enero de 1985. Mayoría de 13 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Carlos de Silva Nava y Fausta Moreno Flores. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

NOTA:

En la publicación original esta tesis aparece con las siguientes leyendas: "Véanse: Quinta Época: Tomo LXX, pág. 3496. Séptima Época, Volumen 14, Primera Parte, pág. 29". "Véase: Apéndice de Jurisprudencia 1917-1975, Tercera Parte, pág. 453".

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 193-198 Primera Parte

Página: 160

Cabe hacer mención, por cuanto hace a esta garantía, que la Suprema Corte ha establecido una excepción en materia tributaria, en cuanto que antes del acto que fije un impuesto, la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación de escuchar al causante, ya que estimando que las leyes fiscales no deben necesariamente consignar ningún procedimiento para que conforme a él se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir los impuestos; derechos, aprovechamientos antes de que estas prestaciones se señalen en cada caso, dicho fundamento se da en consideraciones respecto a la política fiscal.

AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN
MATERIA IMPOSITIVA, NO ES
NECESARIO QUE SEA PREVIA.

Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5032/69. Fábrica de Aceites "La Rosa", S. A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 250/58. Guadalupe Landa Escandón y coags. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 6714/57. Ma. Teresa Chávez Campomanes y coags. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundevich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 79

Página: 93

Siguiendo con nuestro análisis, el tercer párrafo del artículo 14 Constitucional en estudio, señala que: *“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.”*

Como puede observarse, el campo de aplicación de esta garantía de legalidad es fundamentalmente en el Derecho Procesal Penal, sin embargo, tiene relación con el Derecho Fiscal e implica el tradicional principio de legalidad que se enuncia *nulla poena, nullum delictum sine lege*, que significa que si no hay pena aplicable a la falta o delito que se presente, no procederá aquélla, ya que de lo contrario se violaría esta garantía.

Así entonces, este principio establece la legalidad sobre dos elementos específicos, mismos que son los delitos y las penas, por lo tanto, un hecho cualquiera, que no esté señalado por la ley en su sentido material como delito, no se considerara acto delictivo, es decir, susceptible de engendrar una penalidad para el que lo comete; dicho de otro modo, para que un hecho

constituya un delito, es necesario que exista una disposición legal que establezca una pena para su autor. Por lo tanto, se violará el precepto en comento, cuando se pretenda aplicar una sanción penal a un hecho que no esté legalmente considerado como delito, de acuerdo con el artículo 7° del ordenamiento penal sustantivo o de los Códigos Penales de los Estados. Pero además, este principio de legalidad no sólo ostenta el aspecto en cuanto a la concepción delictiva de un hecho, sino que se refiere también a las penas, como lo establecimos anteriormente. De acuerdo con el principio en estudio y bajo este segundo aspecto, está prohibida la aplicación de una sanción penal si no existe alguna disposición legal que expresamente la imponga por la comisión de un hecho determinado. Luego entonces, para todo delito la ley debe señalar la penalidad correspondiente, por lo tanto, se infringirá este precepto cuando se aplique a una persona una pena que no se atribuya por la ley directa y expresamente a un delito determinado. Por ejemplo, puede suceder que un hecho esté tipificado por una disposición legal como delito, no obstante, si dicha disposición no consigna la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal.

En cuanto al cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional en estudio, tenemos que éste nos señala que *“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”*

Como se desprende del párrafo en cita, esta garantía está enfocada al campo del Derecho Civil, pero también es aplicable dentro del Derecho Tributario, pues en materia fiscal las resoluciones que se emitan deben ser con base en la ley exactamente aplicable al caso y de no presentarse tal supuesto, podrá recurrirse a los Principios Generales del Derecho.

En tal virtud, la garantía de legalidad en él consagrada, cuyo acto de autoridad condicionado estriba en cualquier resolución jurisdiccional dictada en un procedimiento judicial civil, administrativo o del trabajo, establece como exigencia que debe cumplir la autoridad que la emita, la consistente en que tal resolución se ajuste a la letra de la ley aplicable al caso concreto o se base en la interpretación jurídica de la misma.

Dentro de este contexto, si el texto de la ley es equívoco o nos conduce a conclusiones contradictorias o confusas, su letra no debe ser la fuente de las decisiones jurisdiccionales, sino que éstas deben fundarse en su interpretación jurídica, de acuerdo con la garantía que estudiamos. La Hermenéutica Jurídica, o sea, el arte de interpretar una ley, se puede definir como el determinar con precisión lo que ordena o, simplemente, investigar el sentido y el valor de la norma que contiene. Dicho en otras palabras, la interpretación de una ley estriba en la labor que realiza el juzgador al investigar el sentido que el legislador le dio a la norma en el momento de dictarla, lo que lleva a cabo por así estar en mejores condiciones de adecuarla al caso concreto que se presente.

Por último, en materia fiscal, tenemos que, se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal, de acuerdo con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, es decir, aquéllas que se refieren al sujeto, objeto, base o tasa o tarifa y las que señalan las excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por lo que atañe al artículo 16 Constitucional, consideramos que éste es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual dada su extensión y efectividad jurídica, pone al gobernado a salvo de todo acto que afecte su esfera de derecho, bien porque sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, o porque resulte contrario a algún precepto legal, independientemente de la jerarquía o naturaleza a que éste pertenezca.

Así entonces, la garantía de legalidad consagrada en este artículo, se encuentra en el primer párrafo, el cual condiciona todo acto de molestia, y en general, todo acto de autoridad a estar fundado y motivado en los siguientes términos: *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

Como se desprende de la primera parte del artículo 16 Constitucional, ésta contiene diversas garantías de seguridad jurídica a saber:

- **La primera garantía**, consiste en que todo acto de molestia debe emanar de autoridad competente, entendiéndose por competencia el conjunto de atribuciones o facultades con que la Constitución, las leyes, reglamentos u otras disposiciones legales invisten a una autoridad o funcionario, a fin de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos. De tal suerte, que si una autoridad es incompetente para emitir una resolución o tramitar un procedimiento, viola en perjuicio del gobernado esta garantía de seguridad jurídica y como consecuencia puede impugnarlos a través de los medios de defensa legalmente establecidos al efecto, pudiendo ser el recurso administrativo, juicio de nulidad o amparo, según lo requiera el caso concreto.

- **La segunda garantía** contenida, es la denominada garantía de legalidad, que se encuentra en la expresión “fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento”, entendiéndose por fundar y motivar que cualquier autoridad al expedir una resolución o establecer un procedimiento en contra de un particular, debe justificar su actuación y razonar su proceder. Por lo tanto, la autoridad al emitir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un gobernado, debe mencionar con precisión los fundamentos legales aplicables al caso concreto y además deben precisarse las

circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para emitir el acto de molestia, siendo indispensable también que exista adecuación entre estos dos requisitos, es decir, que se concreten los motivos invocados y las normas aplicables.

- *La tercera garantía*, en la primera parte del artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe provenir siempre de un mandamiento escrito, lo que significa que todo funcionario debe obrar siempre con base en un orden escrita girada por autoridad competente. Luego entonces, no basta que el mandamiento escrito se emita y se muestre al interesado sino que además, es necesario que se le entregue un ejemplar al particular, con la finalidad de que éste conozca con certeza el contenido del acto de molestia, y como consecuencia, la causa legal del procedimiento para que en caso de considerarlo conveniente, combatirlo a través del medio de defensa procedente.

Finalmente, es menester dejar en claro la diferencia que existe entre “acto de privación” y “acto de molestia” contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, respectivamente, por lo tanto, podemos precisar que molestia implica toda clase de perturbación o afectación, así el acto de molestia se traduce en el acto de autoridad que causa cualquier agravio en la esfera del gobernado, afectándolo en alguno de sus derechos subjetivos o

intereses jurídicos, con lo que la molestia equivale al agravio y éste admite grados de perturbación o afectación en detrimento del sujeto contra quien se dirija. Luego entonces, el concepto de molestia en su sentido restringido engloba a cualquier afectación que no entrañe privación alguna del bien o del derecho del gobernado. En contraposición, la privación entraña a la molestia grave que puede inferir un acto de autoridad y se traduce en una merma o menoscabo de la esfera jurídica del gobernado, despojo o desposesión de un bien o derechos, así como en el impedimento para ejercer tales derechos. Sin embargo, no basta que un acto de autoridad produzca tales consecuencias en el ámbito jurídico de una persona para que éste se considere acto de privación, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, pues para ello, se requiere que la merma o menoscabo mencionados y el impedimento para ejercer un derecho, sean, además, el fin último, definitivo y natural de dicho acto, y no medios o conductos para que a través del propio acto de autoridad o de cualquier otro, se obtengan fines distintos.

En tal virtud, si la privación de un bien o derecho, es la finalidad última perseguida por un acto de autoridad, ésta asumirá el carácter de privativo; por el contrario, si cualquier acto autoritario, no tiende a dicho objetivo, sino que la privación que origina es solo un medio para lograr otros propósitos, no será acto privativo sino de molestia, pero en todo caso, debe estar apoyado en la ley.

3.4 CONCEPTO DE FUNDAMENTACIÓN.

Según lo indica nuestro Diccionario Jurídico:

“La motivación y la fundamentación son requisitos establecidos en general para todo acto de autoridad por el artículo 16 de la Constitución, y específicamente para las decisiones judiciales, por el artículo 14 de la misma ley fundamental.

Así, la fundamentación es la expresión de los argumentos jurídicos en los cuales se apoya la aplicación de los preceptos normativos que se invocan por el juzgador para resolver el conflicto.”³⁴

De lo que se desprende, que la exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que consisten fundamentalmente en los siguientes requisitos:

1. En que el órgano del Estado del que provenga el acto, esté investido con facultades expresamente consignadas en una ley o reglamento para emitirlo.
2. En que el propio acto se prevea en dicha ley o reglamento;
3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;

³⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, op. cit. pág. 2893.

4. En que dicho acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en donde se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.³⁵

A este respecto, el maestro Ignacio Burgoa establece que, existen diversas ejecutorias dictadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte, en donde ha reafirmado las anteriores condiciones y que entre otras, nos remitimos a la siguiente:

“El requisito de fundamentación que exige el artículo 16 Constitucional no se satisface con la citación de la ley de la materia, en que se haya apoyado la autoridad responsable, sino que es indispensable, para que el acto pueda reputarse fundado, que precise, en concreto, el precepto legal en que pretenda sustentarse.”³⁶

Por su parte el maestro Ovalle Fabela,³⁷ nos dice:

La Segunda Sala de la Suprema Corte, ha sido muy precisa para determinar los requisitos que deben satisfacer aquéllos para que se puedan considerar fundados. Por una parte, ha señalado que en el mandamiento escrito se deben citar tanto la ley como los artículos específicos de ésta que la autoridad estime aplicables al hecho o caso de que se trate. La Segunda Sala considera insuficiente que se invoque globalmente: una ley, un código o un

³⁵ Cfr BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 1995, pág. 602.

³⁶ *Ibidem*, pág. 603.

³⁷ Cfr. OVALLE FABELA, JOSÉ. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. 13ª edición, Editorial Porrúa, UNAM, México, 1998, págs. 160 y 161.

cuerpo de disposiciones legales, por ello exige que se especifiquen los preceptos legales que la autoridad pretende aplicar.

Por otra parte, la propia Segunda Sala ha resuelto que dentro de la fundamentación de los actos de autoridad se deben incluir no solo los preceptos legales aplicables a los hechos o al caso de que se trate, sino también los que determinen competencia del órgano de autoridad para emitir el acto. En una ejecutoria pronunciada el 18 de febrero de 1982, la Segunda Sala sostuvo que “los actos de molestia y privación requieren para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté legitimado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión.

Asimismo, el Tribunal Colegiado del Decimotercer circuito recogió íntegramente el criterio afirmado originalmente por la Segunda Sala en la ejecutoria del 18 de febrero de 1982 y lo convirtió en tesis de jurisprudencia. También el Segundo y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito asumieron el mismo criterio de la Segunda Sala.

En síntesis, la garantía de *fundamentación* impone a las autoridades el deber de precisar las disposiciones jurídicas que aplican a los hechos de que se

trate (y en los que apoyen sus competencias, así como de manifestar los razonamientos que demuestren la aplicabilidad de dichas disposiciones, todo lo cual se debe traducir en una *argumentación o juicio de derecho*.

3.5 CONCEPTO DE MOTIVACIÓN.

Siguiendo con nuestro estudio, habremos de decir que la motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una ley, al caso concreto respecto del que se pretenda cometer el acto de molestia, a que alude el artículo 16 Constitucional, el cual indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley.

De lo que se desprende, que cuando la ley le atribuye determinada facultad a una autoridad para emitir un acto de molestia al gobernado, la misma marca ciertos límites en cuanto a la extensión del supuesto comprendido en la norma jurídica. Entonces, si tal supuesto no corresponde al caso concreto, el acto de autoridad violaría el requisito de la motivación legal, por más que estuviera previsto en la ley, es decir, legalmente fundado.

En tal virtud, la legal motivación implica la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre el precepto que funda el acto de molestia y el caso específico en que dicho acto va a surtir sus efectos, consecuentemente, sin dicha adecuación se violaría este principio que, junto con el de

fundamentación legal, integran la garantía de legalidad prevista en el primer párrafo del mencionado artículo 16 Constitucional.

Ahora bien para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos, debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa. Al respecto, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha manifestado lo siguiente:

MOTIVACIÓN. SU CONCEPTO SEGÚN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Consiste en el razonamiento contenido en el texto del mismo acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió considerará que el caso concreto se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales, es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que encuentra la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

Revisión número 959/80, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, de abril de 1985, pág. 404.

De la cita en comentario, se infiere que, efectivamente, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, es decir, que en el mismo se señalen los preceptos legales específicamente aplicables al caso y se expresen las circunstancias de hecho que tuvo en cuenta la autoridad y que al encuadrar en los supuestos normativos de los preceptos invocados, dan como resultado la adecuación entre las circunstancias del caso concreto y la fundamentación legal, satisfaciendo de esta manera el requisito de la debida fundamentación y motivación; en consecuencia, si una resolución administrativa no está fundada y motivada por no señalarse en ella los preceptos y supuestos que encuadran en la norma especial aplicable, podemos señalar que dicha resolución no está ajustada a derecho y por lo tanto, procede declarar su nulidad.

Por lo tanto, motivación y fundamentación deben ir vinculadas entre sí, ya que no puede concebirse una sin la otra para darle validez a un acto de autoridad, pues el legislador así lo plasmó en nuestra Ley Suprema al establecer en el citado artículo que la autoridad “funde y motive la causa legal del procedimiento”, entonces esto quiere decir que no puede ser una cosa o la otra, sino que deben coexistir ambas condiciones a la vez. Es por esto que, cuando un acto de cualquier autoridad no se apoye en una disposición legal – falta de fundamentación- o bien, en caso de existir ésta, no se de la adecuación de la hipótesis normativa al caso concreto –falta de motivación-, se contravendrá lo establecido en el artículo en cita.

Dentro de este contexto, se puede concluir que la garantía de fundamentación impone a las autoridades el deber de precisar las disposiciones jurídicas que aplican a los hechos de que se trate (y en los que apoyen sus competencias, cuando se trate de materia administrativa), así como de manifestar los razonamientos que demuestren la aplicabilidad de dichas disposiciones, todo lo cual se debe traducir en una argumentación o juicio de derecho. Pero de igual manera, la garantía de motivación exige que las autoridades expongan los razonamientos con base en los cuáles llegaron a la conclusión de que tales hechos son ciertos, normalmente con base en el análisis de las pruebas, lo cual se debe exteriorizar en una argumentación o juicio de hecho. En suma, tanto fundar como motivar consisten en la exposición de los argumentos o razonamientos de la autoridad dirigidos a demostrar la aplicabilidad de los preceptos jurídicos invocados y la certeza de los hechos a los que tales disposiciones rigen.

3.6 FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Como lo hemos podido establecer durante el desarrollo del presente capítulo, la fundamentación y motivación son indispensables para que un acto de molestia sea válido y no transgreda la esfera jurídica de los gobernados. Empero, estos requisitos no siempre los encontramos en los actos que emiten las autoridades, ya sea que falte uno u otro, igualmente dicho acto es ilegal.

De esta manera, podemos decir que la falta de fundamentación y motivación en un acto de autoridad consiste esencialmente en no señalar los

preceptos jurídicos aplicables al caso concreto y en la omisión de los razonamientos con base en los cuáles la autoridad consideró que el acto de que se trata se ajustó exactamente a las prevenciones de los preceptos legales invocados, además de no existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso concreto, contraviniendo con ello el principio de legalidad establecido en el artículo 16 Constitucional, que obliga a la autoridad a fundar y motivar todo acto de molestia dirigido al gobernado.

Ahora bien, en la actualidad encontramos casos en los que la autoridad administrativa no motiva sus resoluciones, es decir, no expresa las razones o circunstancias especiales que la llevaron a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto legal correspondiente; pero también se dan situaciones, aunque no con frecuencia, en que éstas resoluciones carecen de fundamentación, esto es, no contienen los artículos de la ley en que la autoridad basa su actuación, por lo tanto, todo esto lleva a dejar al particular en completo estado de indefensión, al no poder preparar adecuadamente su defensa, pues no cuenta con los elementos necesarios para atacar lo vertido por la autoridad. Con lo que esta exigencia para las autoridades de fundar y motivar sus resoluciones, permite sujetar su actuación a un régimen de derecho.

En efecto, para que un acto de molestia pueda refutarse como legalmente fundado y motivado, la autoridad tiene que señalar en su resolución las normas legales violadas por la conducta del infractor, así como indicar con

exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas, y si no es así, dicho acto es violatorio de la garantía de legalidad y va en perjuicio de los intereses del particular, afectando su esfera jurídica.

Por lo que atañe a la fundamentación, tenemos que la garantía de legalidad exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicable, sino que también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyan sus determinaciones, pues de lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de preparar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada una de sus fracciones debilitando con ello su capacidad de defensa, por lo que si en una resolución administrativa sólo se señala como fundamento legal de la misma un artículo, pero sin indicar la fracción que le es aplicable, cuando dicho artículo tenga distintos supuestos, podemos afirmar que esa resolución carece de fundamentación legal.

En este sentido, podemos concluir que la falta o ausencia de fundamentación y motivación se da cuando en un acto de molestia no se contienen los datos mínimos necesarios que permiten al particular conocer las razones y los fundamentos legales en que se apoyó la autoridad para emitirlo,

y que le den oportunidad en un momento dado de formular una defensa adecuada, evitando que quede en estado de indefensión, pues éste es el fin primordial del cumplimiento de la garantía de legalidad exigida por el artículo 16 Constitucional, además de que implica una obligación para las autoridades, de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución, de manera que sus actos no parezcan emitidos arbitrariamente.

Ahora bien, concretamente en materia fiscal, estos dos elementos los encontramos regulados en un ordenamiento derivado de la propia constitución, que es el Código Fiscal de la Federación, el cual nos indica en sus disposiciones los requisitos que debe cumplir la autoridad fiscal al dar a conocer al particular cualquier acto administrativo, así en su artículo 38, fracción III, nos señala que dicho acto administrativo debe *“estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate”*, de lo que se desprende que si la autoridad omite cumplir con estos requisitos que son indispensables para la validez de sus actos o determinaciones, y al dejar al particular en notorio estado de indefensión, éste podría pedir que se anulara ese acto dada su ilegalidad, pues el artículo 238 fracción II del mencionado código, establece como una causa de ilegalidad de una resolución administrativa *“la omisión o incumplimiento de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación”*, lo que hace que una resolución emitida en tales condiciones no permita al particular contar

con los elementos necesarios para defenderse adecuadamente, lo que hace resaltar la importancia de tales requisitos.

Desde luego, igual criterio merece que la autoridad administrativa omita cumplir con el requisito que le impone la fracción IV del artículo 38 del Código Fiscal, que expresamente establece: *“ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de la personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación”*. En tal virtud, al igual que con la falta de motivación y fundamentación, aplicando lo preceptuado por el artículo 238 fracción I, tenemos que es causa de ilegalidad la declaración de incompetencia del funcionario.

Así, la omisión de estos requisitos en una resolución administrativa no permite al particular su defensa, dejándolo en notorio estado de indefensión, y como consecuencia de esto, es claro que cambia por completo el sentido de la resolución en perjuicio del gobernado, pues posiblemente éste no realizó la conducta que se le imputa, pero como la autoridad omite cumplir con los requisitos que la ley le impone, es suficiente para declarar su nulidad.

3.7 INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Siguiendo con nuestro estudio, es menester precisar que, en otros casos, aunque sí se cumple con estos requisitos, se hace de forma indebida o

incorrecta y, por lo tanto, también se viola lo preceptuado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

En tal virtud, la indebida fundamentación y motivación consiste en que la autoridad, al emitir una resolución, no cita correctamente los preceptos legales aplicables al caso concreto, y por ende, los razonamientos lógico-jurídicos que emplea para motivar el acto de molestia no encuadran en la conducta del particular, existiendo incongruencia entre los fundamentos legales y los motivos aducidos.

Con base en lo anterior, podemos establecer que sólo la omisión total de motivación o fundamentación o la que sea tan imprecisa que no de elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, puede considerarse violatoria del multicitado artículo 16 Constitucional, pues se dejaría al afectado en completo estado de indefensión. El requisito material o de contenido se cumple cuando la fundamentación y motivación es correcta; por lo consiguiente, la violación al precepto en comento, sólo existiría cuando esta motivación y fundamentación fuese incorrecta.

De lo anterior, se desprende que efectivamente para cumplir con la debida fundamentación y motivación de un acto de autoridad, concretamente de una resolución fiscal, se tiene que cumplir bajo dos aspectos, uno formal y otro material, así cuando la autoridad emite una resolución y la misma se

encuentra fundada y motivada, con ello se está respetando el requisito formal, pero si esa fundamentación y motivación son incorrectas, se está incumpliendo con el aspecto material o de contenido, y por lo tanto, también se viola lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, pues se deja al gobernado en estado de indefensión, lo que se quiere evitar a través de la debida observancia de los requisitos en estudio y que, precisamente constituyen su objetivo primordial. En este caso, el particular no puede alegar que la resolución carece de fundamentación y motivación, pues la autoridad sí cumple con esta garantía, por lo menos en cuanto a la forma, lo que sucede aquí, es que lo hace de una forma incorrecta, desde el punto de vista material y el particular tiene que alegar precisamente esto y no violación formal de esta garantía, ya que ésta comprende ambos aspectos.

El fundamento de esta violación material a la garantía de fundamentación y motivación y que constituye una causa de ilegalidad de una resolución administrativa, lo encontramos en el artículo 238 fracción IV del Código Fiscal de la Federación que establece:

“Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.”

A este respecto, tenemos que asumir primordialmente que en todo Estado de Derecho los actos de las autoridades se presumen legales. En materia fiscal, lo anterior se desprende del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven la emisión de sus actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. Como vemos, este precepto exige que la Administración Pública debe sustentar su actividad frente a los particulares en la legalidad de sus actos, por lo tanto, la acción de los órganos estatales deriva del principio de legalidad, en cuyo cumplimiento, las autoridades están impedidas de tomar decisiones individuales que no se encuentren ajustadas a la ley.

Ahora bien, el significado de los preceptos constitucionales, directrices de la legalidad administrativa, conlleva la posibilidad de confrontar a las autoridades que no cumplen con ella y que, por consiguiente, violan el principio de legalidad, lo que da lugar a que los particulares afectados con dichas irregularidades, estén en posibilidades de ejercer vías de defensa e impugnaciones ante los órganos competentes para restablecer el orden legal vulnerado.

Por lo que podemos concluir, que el único camino para destruir la presunción de validez de las resoluciones administrativas, consiste en demostrar su ilegalidad por quien la impute y resulte agraviado, con base a las

distintas causas que en principio se consignan en nuestra Carta Magna y que por ser imperativos para las autoridades están recogidos en la legislación ordinaria, que de esta manera reglamenta lo que la Constitución establece como garantía de legalidad en protección de los gobernados, y que cuando no se cumple totalmente o se cumple de forma parcial, la aplicación de la norma es ilegal e indirectamente violatoria de los presupuestos constitucionales.

3.8 PROPUESTA DE ADICIÓN.

Corresponde ahora realizar nuestra propuesta de adición al artículo 38 fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

Se puede precisar, que lo primero que podemos observar al analizar una de estas resoluciones, anexos, es que son emitidas en un formato o “machote”, en el que ya solamente, son anotados los datos de identificación de los contribuyentes a quienes van dirigidas, así como la supuesta motivación y fundamentación con que se pretende imponer la multa, misma que es incorrecta pues se estima que no es lo suficientemente precisa para poder decir que se ha cumplido con estos requisitos; también podemos encontrar otro detalle que por sí solo hace ilegal el acto y que es la firma facsimilar del funcionario competente para emitirla, lo cual contraviene totalmente lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, situación que desde nuestro particular punto de vista, vuelve a las resoluciones en ilegales desde su nacimiento y no pueden producir consecuencia jurídica alguna.

en ilegales desde su nacimiento y no pueden producir consecuencia jurídica alguna.

Por lo que respecta a la fundamentación y motivación de dichas multas, al decir que ésta es incorrecta, tenemos que mencionar las razones que consideramos para justificar tal afirmación. Siguiendo el orden en que la autoridad cita los datos de la resolución, encontramos que primeramente establece lo que pretende sea la motivación de la misma y menciona que: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinó...” y a continuación preceptúa diferentes situaciones en las que supuestamente incurrió el contribuyente, tales como la omisión, o bien la presentación extemporánea de la declaración que le fue requerida sin haber dado cumplimiento en el plazo establecido en un requerimiento que según la autoridad fue notificado en una fecha determinada. También suele mencionar la presentación extemporánea de declaraciones, las cuáles fueron cumplidas a requerimiento de autoridad, pero en todas ellas señala la existencia de supuestos requerimientos presumiblemente notificados legalmente, los cuáles no fueron atendidos oportunamente por los contribuyentes, y por consecuencia, se hicieron acreedores a dicha multa.

A continuación, la autoridad señala las obligaciones omitidas por el contribuyente en el requerimiento que se le formuló, así como el fundamento de la infracción, el de la sanción respectiva y la multa en sí. Finalmente, se funda la actuación de la autoridad para imponer la multa en artículos del

Código Fiscal, del Reglamento Interior del SAT, y se cita un acuerdo relativo a la competencia territorial de las autoridades administrativas del SAT.

Efectivamente, la autoridad tiene la facultad de requerir a los contribuyentes para que le presenten diversa información y documentación, en este caso declaraciones a las cuáles estén obligados en virtud de las actividades que realizan, esto con fundamento en artículos del Reglamento Interior del SAT, además en el artículo 41, fracción III del multicitado Código Tributario. Abordando el tema de estos requerimientos formulados por la autoridad, cabe mencionar que los mismos al igual que las multas en cuestión, son hechos también en formatos simplificados o “machotes” y emitidos con la firma facsimilar del funcionario competente, aspecto que es importante mencionar, toda vez que al hacerse en esta forma hace ilegal el acto y como este requerimiento es la base para la posible multa que pudiera resultar de su incumplimiento, tenemos que si dicho requerimiento es ilegal, también lo será la multa aunque se tuviera razón para emitirla.

En mérito de lo anterior, la *propuesta* de adición al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación es la siguiente:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener *invariablemente* los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

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

Tratándose de responsabilidad solidaria, **la autoridad administrativa fundamentará y motivará**, la causa legal de **dicha** responsabilidad.

Bajo esta perspectiva podemos establecer que con la reforma propuesta al artículo que se comenta, se reúnen los extremos contenidos dentro de los artículos 14 y 16 constitucionales, y se obliga a la autoridad hacendaría al debido cumplimiento de su función, otorgándole al gobernado un real plano de equidad jurídica frente al Estado. Es decir, con la reforma que se propone a la fracción III , del artículo 38 Código Fiscal de la Federación , no desconocemos la vasta cantidad de actos jurídicos que de la autoridad hacendaría emanan día con día, y que precisamente atendiendo al volumen de estos, se origina en la práctica la utilización de formatos “machotes” que como ya lo hemos establecido adolecen de precisión, a efecto de emitir, fundar y motivar las resoluciones administrativas que en materia de impuestos surgen a

diario. Dando en consecuencia, que debido a la deficiente fundamentación y motivación de las resoluciones, el Gobernado, no obstante haber dado legítimamente origen al reclamo por parte de la autoridad, tenga elementos más que suficientes para impugnar dichas resoluciones.

En el mismo sentido, al proponer la reforma que se comenta, creemos necesario que la fracción IV del artículo en cita, establezca la obligatoriedad de que se contenga dentro de los actos administrativos que deban notificar la autoridad, la firma o en su caso la rúbrica original del funcionario competente, con lo que se estaría en el supuesto de que se dé cabal cumplimiento a la legalidad regulada por los artículos 14 y 16 constitucionales, en cuanto a la *competencia* del funcionario que emite tal resolución. Con lo que de igual manera, se evita al menos por vía de la fracción IV, que se impugnen las resoluciones por contener firmas facsimilares o de plano no contenerlas.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Se puede concluir, que la obligación tributaria, emana directamente del Imperium del Estado y que se encuentra regulado expresamente en el artículo 31, fracción IV, de nuestro máximo ordenamiento jurídico, mismo que vuelve una obligación de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos... en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Delegándole todas las facultades al poder legislativo a efecto de regular dicha obligación.

SEGUNDA.- La obligación fiscal, surge como un vínculo jurídico que se establece entre la autoridad hacendaria y el gobernado, estableciéndose al efecto obligaciones de dar, hacer y no hacer, o tolerar algo a favor de ésta, según la forma y términos previstos por la ley fiscal, en donde el sujeto pasivo es el contribuyente, mientras que el sujeto activo lo será el Estado.

TERCERA.- Se puede concluir, que no obstante ser de orden público y una facultad de Imperium del Estado Mexicano la recaudación de impuestos, el ejercicio del poder tributario por parte del Estado a través de la autoridad hacendaria, no puede ser motivo de aplicación caprichosa y sin límites, y para el caso de que lo fuere nuestro máximo ordenamiento jurídico, contiene consagradas una serie de garantías jurídicas a favor del contribuyente.

CUARTA.- Podemos concluir, que la garantía de proporcionalidad que deben regir indefectiblemente las normas jurídicas tributarias se sustenta en que los sujetos pasivos de la obligación deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, a tal efecto se deben de fijar los gravámenes adecuados en donde las personas que obtengan ingresos mayores, contribuyan de manera cuantitativamente superior a los de mediano y reducidos ingresos.

QUINTA.- Se puede concluir, que la garantía de legalidad prevista en el artículo 31 constitucional, fracción IV, establece básicamente que toda contribución debe estar prevista dentro de la ley, conteniendo todos los elementos necesarios y relativos a la misma. Para efectos de nuestro trabajo: sujetos, objeto, base o tarifa, con lo que de esta forma no exista margen para la posible comisión de arbitrariedades por parte de la autoridad hacendaria.

SEXTA.- La legalidad en los actos de la autoridad hacendaria, se encuentra normada y regulada por diversos preceptos de nuestro máximo ordenamiento jurídico, resaltando por su jerarquía el artículo 16 constitucional, dentro del cual se contienen los requisitos de fundamentación y motivación para todos los actos de autoridad.

SÉPTIMA.- Se concluye que tanto la fundamentación como la motivación para los actos de autoridad, son requisitos unisubsistentes el uno con el otro,

por encontrarse estrechamente ligados, es decir, es requisito básico la concurrencia de ambos para que se pueda considerar que la autoridad ha cumplido con esta obligación constitucional. Luego entonces, la falta de alguno de estos presupone que el acto de autoridad es ilegal.

OCTAVA.- Por lo que respecta a la garantía de equidad, ésta radica concretamente en la igualdad que tiene todo el gobernado ante la ley, y para el caso que nos ocupa ante la ley fiscal, es decir, todos los gobernados deben de recibir un trato idéntico en lo concerniente a las hipótesis de causación.

NOVENA.- Por lo que respecta a la garantía de audiencia en materia tributaria, se aplica plenamente en aquéllas leyes que suponen la colaboración del contribuyente o gobernado y de la administración pública para la determinación de las contribuciones. En los procedimientos oficiosos y contenciosos que establece el Código Fiscal de la Federación, se conceden recursos o medios de impugnación administrativas contra las resoluciones dictadas por las autoridades hacendarias.

DÉCIMA.- Podemos concluir, que la aplicación de la justicia administrativa se circunscribe en las instancias y recursos, de los cuáles conoce la propia autoridad administrativa; el contencioso administrativo, del cual conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; el recurso de revisión que tienen a su favor las autoridades administrativas ante el Poder

Judicial Federal; así como el Juicio de Amparo que tienen a su favor los contribuyentes.

DECIMAPRIMERA.- Dada la importante encomienda que tiene para el Estado, la recaudación de impuestos y para el Gobernado, que todo acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, a efecto de dotarlo de seguridad jurídica y en concreto de legalidad, consideramos necesario que el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación sea reformado para quedar como sigue:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener **invariablemente** los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar **debidamente** fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. **Contener** la firma **autógrafa** del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Tratándose de responsabilidad solidaria, **la autoridad administrativa fundamentará y motivará**, la causa legal de **dicha** responsabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO, MIGUEL. Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso. 14ª edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
2. ANDRADE SÁNCHEZ, EDUARDO. Teoría General del Estado Mexicano. Editorial Harla, México, 1992.
3. ARNAÍZ AMIGO, AURORA. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Trillas, México, 1996.
4. ARRIJOA VIZCAÍNO, ADOLFO. Derecho Fiscal, 5ª edición, Editorial Themis, México, 1990.
5. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa, México, 1992.
6. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, México, 1995.
7. CALZADA PADRÓN, FELICIANO. Derecho Constitucional. Editorial Harla, México, 1992.
8. CARRASCO IRIARTE, HUGO, Diccionario de Derecho Fiscal. Editorial Oxford University Press, México, 1998.

9. **DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.** *Derecho Financiero Mexicano*, 16ª edición, Editorial Porrúa, México, 1990.
10. **DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO.** *Elementos de Derecho Administrativo*, Primer curso. Editorial Limusa, México, 1991.
11. **DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO.** *Elementos de Derecho Administrativo*, Segundo curso. Editorial Limusa, México, 1991.
12. **DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO.** *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México, 1993.
13. **DE PINA VARA, RAFAEL.** *Diccionario de Derecho*, 26ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
14. **FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS.** *Derecho Fiscal*, editorial Mc Graw-Hill, México, 1998.
15. **FLORES ZAVALA, ERNESTO,** *Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1979.
16. **FRAGA, GABINO.** *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1993.
17. **GARCÍA DOMÍNGUEZ, MIGUEL ANGEL.** *Los Delitos Especiales Federales*, Editorial Trillas, México, 1991.

18. **GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO.** *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1990.
19. **GÓMEZ LARA, CIPRIANO.** *Teoría General del Proceso*, Editorial Harla, México, 1991.
20. **MABARAK CERECEDO, DORICELA.** *Derecho Financiero Público*, Editorial Mc Graw-Hill, México, 1995.
21. **OVALLE FABELA, JOSÉ.** *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. 13ª edición, Editorial Porrúa, UNAM, México, 1998.
22. **OVALLE FABELA, JOSÉ.** *Garantías Constitucionales del Proceso*, Editorial Mc Graw-Hill, México, 1996.
23. **RODRÍGUEZ, MEJÍA, GREGORIO.** *Teoría General de las Contribuciones*. Editorial Porrúa, México, 1994.
24. **SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO.** *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Cárdenas, México, 1994.
25. **URBINA NANDAYAPA, ARTURO DE JESÚS.** *Los Delitos Fiscales en México*, Editorial Pac, México, 1994.
26. **WITKER V. JORGE.** *Derecho Económico*, Editorial Harla, México, 1992.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

1. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Compilación de Leyes Federales, Nueva versión, Informática Jurídica, México, 2002.
2. *Código Fiscal de la Federación y su Reglamento*, Compilación de Leyes Federales, Nueva versión, Informática Jurídica, México, 2002.
3. *Código Civil para el Distrito Federal*. Compilación de Leyes del Distrito Federal, Informática Jurídica, México, 2002.
4. *Código Penal para el Distrito Federal*. Compilación de Leyes del Distrito Federal, Informática Jurídica, México, 2002.
5. *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*. Compilación de Leyes Federales, Nueva versión, Informática Jurídica, México, 2002.
6. *Ley de Amparo*. Compilación de Leyes Federales, Nueva versión, Informática Jurídica, México, 2002.
7. *Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento*. Compilación de Leyes Federales, Nueva versión, Informática Jurídica, México, 2002.
8. *Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento*. Compilación de Leyes Federales, Nueva versión, Informática Jurídica, México, 2002.

OTROS TEXTOS

1. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo I-IV, 12ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, UNAM, México, 1998.
2. IUS 2000. Jurisprudencia y Tesis Aisladas, 1917-2000. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación.
3. *Revista del Tribunal Fiscal*, año 1946, Petróleos Mexicanos, vs OF. De Hda. De Tampico, Exp. 4511/41.
4. *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, abril de 1985.

ANEXO NO. 1

REQUERIMIENTO DE OBLIGACIONES OMITIDAS



Servicio de Administración Tributaria
SECRETARÍA DE HACIENDA Y FIDEICOMISOS

REQUERIMIENTO DE OBLIGACIÓN(ES) OMITIDA(S)

CO-1
R.F.C.: BAAL550805JE4
NÚM. DE CONTROL: 10149014040015
NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL:
LUZ ROSA BARÓN ALCALA

FOLIO: 0 12007585
DOMICILIO:

BOSQUES DE MEXICO 41 BOSQUES DE MEXICO BOSQ DE YUCATAN Y B DE PUERTA TLALNEPANTLA MEXICO C.P. 54050

LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NO TIENE REGISTRADO EL CUMPLIMIENTO DE LA(S) OBLIGACIÓN(ES) QUE A CONTINUACIÓN SE SEÑALAN:

OBLIGACIÓN(ES)	FUNDAMENTO LEGAL DE LA(S) OBLIGACIÓN(ES)	FECHA DE VENCIMIENTO
DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL EJERCICIO 2000 PERSONAS FÍSICAS	ARTÍCULO 139 PRIMER PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	30/04/2001
DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR EL EJERCICIO 2000 PERSONAS FÍSICAS	ARTÍCULO 5 PENÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL I.V.A.	30/04/2001

POR LO QUE SE LE REQUIERE CON FUNDAMENTO EN LOS ARTÍCULOS 6 PÁRRAFO TERCERO Y CUARTO, 41 FRACCIÓN III Y 134 FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIGOR; 5, 4, 7 FRACCIÓN I, VIII, FRACCIÓN III Y TERCERO (TRANSITORIO DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE DICIEMBRE DE 1995, EN VIGOR A PARTIR DEL 1 DE JUNIO DE 1997; ARTÍCULO 23 FRACCIÓN II, EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 28 FRACCIÓN I, IV, VI, VII, VIII, IX, X, XI Y XII Y 39 PÁRRAFO A DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 12 DE MARZO DE 1997, EN VIGOR AL DESARROLLARSE EN SU PUBLICACIÓN, ADICIÓN, SEGUNDO, PÁRRAFO, SEGUNDO CUERPO, 45, DEL ACUERDO POR EL CUAL SE SUJETA EL NOMBRE, SEDE Y CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE AGOSTO DE 2000, VICENTE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE DE SU PUBLICACIÓN.

PARA QUE CUMPLA CON LAS OBLIGACIONES SEÑALADAS CONCEDIÉNDOLE UN PLAZO DE 15 DÍAS HÁBILES A PARTIR DEL DÍA INQUIRITO DE LA FECHA DE ACUSE DE RECIBO DE ESTE DOCUMENTO, SO COMPLETANDO SUS RESPONSABILIDADES INDEPENDIENTE DE LAS AJUSTADAS QUE SE ENVAJEN O ACREDITEN EN SU CASO, POR LA COMISIÓN DE INFRACCIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

POR ESTA GESTIÓN CUBRIRÁ LOS HONORARIOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 127 ÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 72 DE SU REGLAMENTO.

TLALNEPANTLA DE BAZ ED. MEX. A 02 DE AGOSTO DE 2000 TELÉFONO DE ATENCIÓN CIUDADANA (020) 41 1000/750 2000

 ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN
DE Tlalnepantla

J.C. ILICANDRO NUÑEZ PICAZO

 DESPREZCA ESTE VOLANTE PARA SU ENVÍO POR CORREO
A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE SU JURISDICCIÓN

VOLANTE DE ACLARACIONES
DESTINATARIO: ALR - 15

 AV. SOR JUANA INÉS DE LA CRUZ 22 CENTRO
TLALNEPANTLA DE BAZ ED. MEX. C.P. 54000

PORTE PAGADO POR LA S.H.C.P. DEPOSITARSE EN CUALQUIER OFICINA O BUZÓN DE CORREOS

 SEPOMEX
RESPUESTAS
RP09-0325

FOLIO: 0 12007585

VERIFIQUE QUE LA INFORMACIÓN ASENTADA EN ESTE VOLANTE, SEA CORRECTA Y VERIDICA, EVITANDO CON ESTO INDEBITAS POSTERIORES

CONTRIBUYENTE: PROPORCIONAR DATOS FALSOS O INCOMPLETOS, ES UNA INFRACCIÓN CONFORME A LAS DISPOSICIONES FISCALES VIGENTES.

DATOS DE LA DECLARACIÓN PRESENTADA
BAAL550805JE4
10149014040015

 (1) FECHA DE PRESENTACIÓN:

 (2) PERÍODO DE PAGO:

 (3) NÚM. DE FORMULARIO: _____ FECHA DE ENVÍO:


ANEXO NO. 2

MULTAS POR INFRACCIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

11031694

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA MULTA(S) POR INFRACCION(ES) ESTABLECIDA(S) EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION NAUCALPAN

DOMICILIO DE LA A.L.R. AV. SON JUANA INES DE LA CRUZ 22 Col CENTRO C.P. 54000 TLALNEPANTLA DE BAZ EDO MEX
 R.F.C. **BAAL550805JE4** No DE CREDITO **1651615** No DE CONTROL **1614910987057A** CURP **BAAL550805MDFRLZ00**
 NOMBRE DENOMINACION O RAZON SOCIAL **BARON ALCAI A LUZ ROSSINA**
 DOMICILIO **BOSQUES DE MEXICO No 41 ENTRE BOSQ DE YUCATAN Y B DE PUEBLA Col BOSQUES DE MEXICO**

EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA DETERMINO MULTA POR LA PRESENTACION DE LA DECLARACION CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO DE 2000 A REQUERIMIENTO DE AUTORIDAD No 10149014040015 QUE SE NOTIFICO EL 2001/08/13 A 5 SEPTIEMBRE DE 2001

OBLIGACIONES OMITIDAS O MOTIVOS	INFRACCION	SANCION	MULTA
DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL EJERCICIO 2000 PERSONAS FISICAS	ARTICULO 81 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	ARTICULO 82 FRACCION I INCISO a), 17A Y 70 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	\$ 688.00
DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR EL EJERCICIO 2000 PERSONAS FISICAS	ARTICULO 81 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	ARTICULO 82 FRACCION I INCISO a), 17A Y 70 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	\$ 688.00

EN LA SECCION A DEL IMPORTE DE LA MULTA CONFINAMIENTO EN LOS ARTICULOS 81 FRACCION II Y 134 FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN LOS ARTICULOS 12 A Y 7 FRACCIONES I, III, 9 FRACCION II Y TERCERO, TRANSITORIO DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995 EN VIGORIA A PARTIR DEL 1 DE JULIO DE 1997 ARTICULO 22 FRACCION II EN RELACION CON LOS ARTICULOS 20 FRACCIONES I, XIII, XXXI Y XXXV Y 39 APARTADO A DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 22 DE MARZO DE 2001 EN VIGORIA A PARTIR DEL SIGUIENTE DE SU PUBLICACION ARTICULO 20 CUARTO PARRAFO SEGUNDO PUNTO 45 DEL REGLAMENTO POR EL CUAL SE SEÑALA EL NOMBRE, EDEK Y CIRCUNSCRIPCION TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA PUBLICADO EN EL CITADO ORGANISMO OFICIAL EL 31 DE AGOSTO DE 2000 VIGENTE A PARTIR DEL DIA SIGUIENTE DE SU PUBLICACION

ESTA MULTA DEBERA PAGARSE DENTRO DE LOS 45 DIAS SIGUIENTES A AQUEL EN QUE HAYA SURTIDO EFECTOS SU NOTIFICACION CONFORME AL ART. 65 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

\$ 1,372.00
 ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACION DE NAUCALPAN

[Firma]
 L. CANDRO NUÑEZ RICAZO

EJEMPLAR PARA EL CONTRIBUYENTE

FORMULARIO MULTIPLE DE PAGO

RFC : BAAL550805JE4

FMP-1 M15 No CREDITO 1651615

Anota Cantidad a Pagar en Pesos

Anota Cantidad a Pagar con Letra:

RFC : BAAL550805JE4

EJEMPLAR PARA EL BANCO

FORMULARIO MULTIPLE DE PAGO

CURP. BAAL550805MDFRLZ00

FMP-1 M15

No. de Credito

1651615

No. de Parralidad

de

1

A Pagar

\$1,128

No. Operación de Transferencia

Clave de Pago
900000

Anota Cantidad a Pagar en Pesos

Efectivo Cheque

Forma de Pago

Anota Cantidad a Pagar con Letra:

SI PASA CON CHEQUE SU PAGO SE ENTENDERA REALIZADO EN LA FECHA QUE SEÑALA LA PLUGA 218 DE LA MISCELLANEA FISCAL PUBLICADA EN EL D.O.F. DEL 03 DE MARZO DE 1999

LA MULTA CONSIDERA EL 20% DE DESCUENTO DE AUTORIDAD ART 75 FRACCION V DEL C.F.F.

ESTA MULTA DEBERA SER PAGADA EN EL PLAZO QUE SEÑALA EL ART. 75 DEL C.F.F.