

33  
2ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
" A R A G O N "

"EL ARTICULO 31 FRACCION IV  
CONSTITUCIONAL Y LAS OBLIGACIONES  
F I S C A L E S "

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
RAMON BASURTO ARREDONDO

Asesor: Lic. Yulic Barrientos Salís

TESIS CON  
FALSA FE ORGEN



## **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 está 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.

# TESIS CON FALLA DE ORIGEN

## I N D I C E

PROLOGO	PAG.
CAPITULO I.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA OBLIGACION FISCAL. - - - - -	
A).- La Obligación Fiscal en la Constitución de 1824. --	1
E).- La Obligación Fiscal en la Constitución de 1843. --	5
C).- La Obligación Fiscal en la Constitución de 1857. --	8
D).- La Obligación Fiscal en la Constitución de 1917. --	11
CAPITULO II.- PRINCIPIOS Y GENERALIDADES DE LA OBLIGACION FISCAL. - - - - -	
A).- Principios Fundamentales de la Obligación Fiscal. -	16
1.- Generalidad. - - - - -	16
2.- Uniformidad. - - - - -	18
3.- Certidumbre. - - - - -	21
4.- Homodidad. - - - - -	24
5.- Economía. - - - - -	25
6.- Justicia. - - - - -	27
7.- Simplicidad. - - - - -	28
8.- Claridad. - - - - -	29
B).- La Obligación Fiscal en relación con los Impuestos. --	30
C).- La Obligación Fiscal en relación con los Derechos. --	48
D).- Elementos de la Obligación Fiscal. - - - - -	61
1.- Objeto. - - - - -	61
2.- Sujetos de la Obligación Fiscal en nuestro Ordenamiento Jurídico. - - - - -	65

a).- Concepto. - - - - -	67
b).- Sujeto Activo. - - - - -	68
c).- Sujeto Pasivo. - - - - -	76
d).- Sujetos Terceros Afectados. - - - - -	87
e).- Sujeto Pagador. - - - - -	92
3.- Base. - - - - -	93
4.- Tasa. - - - - -	96
E).- Domicilio y Residencia Fiscal. - - - - -	98
F).- Responsabilidad Solidaria. - - - - -	102
G).- Competencia. - - - - -	107
H).- Nacimiento de la Obligación Fiscal. - - - - -	113
I).- Exención. - - - - -	117

CAPITULO III.- EL CREDITO Y LA OBLIGACION FISCAL. - - -

A).- El Crédito Fiscal. - - - - -	126
1.- Definición. - - - - -	127
2.- Nacimiento del Crédito Fiscal. - - - - -	129
3.- Determinación del Crédito Fiscal. - - - - -	131
a).- Clases de Determinación. - - - - -	136
b).- Criterio asumido por nuestra Legislación.-	138
4.- Exigibilidad del Crédito Fiscal. - - - - -	139
B).- La Obligación Fiscal. - - - - -	142
1.- Incumplimiento. - - - - -	145
2.- Modalidades. - - - - -	146
C).- Prescripción del Crédito Fiscal. - - - - -	148

CAPITULO IV.-	ANALISIS DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO	
	31 CONSTITUCIONAL. - - - - -	154
A).-	En Función de las Contribuciones. - - - - -	155
B).-	En Función del Gasto Público. - - - - -	159
C).-	En Relación con la Federación, Estados y Municipios.	163
D).-	En Cuanto a la Proporcionalidad y la Equidad. - - -	168
CONCLUSIONES.	- - - - -	176
BIBLIOGRAFIA.	- - - - -	179

## P R O L O G O

El objeto principal del artículo 31 de nuestra -- Carta Magna consiste en asentar las principales obligaciones que tienen los Ciudadanos Mexicanos y los Extranjeros que residen en la República Mexicana.

Si bien el concepto de Nacionalidad implica la -- existencia de ciertos Derechos para quienes la poseen, también -- establece obligaciones para éstos, es decir que los miembros de una sociedad gozan de los beneficios que brinda la coexistencia organizada dentro de un Estado, por lo tanto también tienen cier -- tas obligaciones de carácter fundamental que fortalecen la es -- tructura social, y que de no observar dichas obligaciones, el -- bien común de una sociedad y la de sus miembros individuales, no sería realizable.

El precepto en análisis contiene tres deberes u -- obligaciones prioritarias a cargo de los Ciudadanos Mexicanos, -- los que a su vez corresponden a tres rubros vitales para la exis -- tencia y desarrollo de un Estado, sin embargo, dado el objeto --

principal de éste trabajo de tesis, sólo nos ocuparemos de analizar el tercer deber prioritario correspondiente a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo con dicho precepto, los particulares tienen la obligación de contribuir a los Gastos Públicos de la Federación, asimismo de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Correlativamente, la Federación y los Estados tienen facultad para imponer, mediante las leyes que expidan los respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender debidamente las necesidades de la colectividad, de acuerdo con los presupuestos de egresos que se formulen para tal efecto.

De ésta forma, el ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y de las legislaturas locales, da origen a un cuerpo de normas tributarias cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos jurídicos, puede hacerse coactivamente, cuando no son aplicados en forma espontánea por sus destinatarios.

Para asegurar el acatamiento de las disposiciones fiscales, la Administración Pública, a quien corresponde aplicar las, está dotada de una potestad sancionadora que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico y en tal virtud, el ejercicio de esa potestad plantea numerosas cuestiones que no han sido definitivamente resueltas por la doctrina y la jurisprudencia, por lo que ameritan seguir siendo estudiadas.

Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta di

rectamente contra la economía del particular, en bien del interés público, deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la misma Constitución señale. Rebasar ese límite o marco de referencia, es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en una triste y odiosa obligación.

En la elaboración de éste trabajo, trato de presentar en forma detallada algunos de los aspectos más importantes de la obligación contenida en el numeral en cita, que en materia fiscal se señala para todo mexicano, llámese persona física, persona moral, o inclusive extranjero.

Asimismo, quiero dejar bien claro que este trabajo no pretende agotar algunos de los temas a fondo que en cada capítulo se tratan, sino el de despertar interés e inquietud en el lector para profundizar en los mismos.

C A P I T U L O I

ANTECEDENTES HISTORICOS  
DE LA OBLIGACION FISCAL.

A).- LA OBLIGACION FISCAL EN LA CONSTITUCION  
DE 1824.

Con la caída del imperio y con la posterior salida de Don Agustín de Iturbide, se reinstaló un nuevo Congreso que tuvo lugar el 29 de marzo de 1823, expidiéndose varios decretos, cesando el Poder Ejecutivo en México, y nombrándose uno nuevo -- compuesto por tres miembros, integrado por Nicolás Bravo, Guadalupe Victoria y Pedro Celestino Negrete.

En noviembre de 1823, se instaló un nuevo Congreso Provisional Constituyente, el cual se ocuparía de la Organización Hacendaria. Las disposiciones Hacendarias dictadas por este congreso provisional fueron las siguientes:

- 1.- Una contribución directa a todo individuo de cualquier clase, sexo o edad, que tuviera renta, sueldo, salario, giro o industria personal, y quienes deberían pagar anualmente la utilidad o percepción.
- 2.- Se expidió un reglamento sobre comisos, que consistía en una pena a la que incurrían todos los objetos del comercio cuya introducción o descarga se hacía en los puertos sin las for-

malidades establecidas por el arancel de aduanas marítimas, o cuya introducción estuviera prohibida o estancada, o que circularan sin los documentos respectivos de la aduana de su procedencia.

- 3.- Se expidió un reglamento contra el fraude en el pago de los derechos de alcabalas.
- 4.- Se concedió la libertad de alcabalas, diezmos, primicias y cualquier otro derecho, sea cual fuere su denominación, a las nuevas plantaciones de café, cacao, viñas y olivos, y la seda cosechada en el país, lino, cáñamo y cera de colmenas por diez años.
- 5.- Se expidió el reglamento sobre papel sellado, el cual debería usarse en los recibos, libranzas, nombramientos, credenciales, títulos, testamentos, escrituras, despachos, demandas, libelos de petición, actuaciones, certificados, avisos, etcétera.

Posteriormente, el 31 de enero de 1824, el Soberano Congreso Constituyente, declaró el Acta Constitutiva de la Federación, de la siguiente forma:

- A).- En lo que toca a su forma de Gobierno, ésta se constituía en una República Representativa Popular Federal. ( artículo 5 )

Las partes integrantes de la Nación estaban integradas por Estados independientes, libres y soberanos en lo que toca a su administración exclusivamente y gobierno interior. ( artículo 6 )

- B).- El Poder Legislativo de la Federación, residía en una Cámara de Diputados y en un Senado, que componían el Congreso General. ( artículo 10 )

Las facultades concedidas al Congreso General en materia impositiva eran el de dictar leyes y decretos. ( artículo 13 ) Para fijar anualmente los gastos generales de la Nación, en vista de los presupuestos que el Poder Ejecutivo le presentara. ( artículo 13, fracción VII ) Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión y tomar -- cuenta de ella el Poder Ejecutivo. ( artículo 13, fracción IX )

C).- El Poder Ejecutivo de la Federación, se depositaba en un individuo que la misma Constitución señalaba, el cual debería ser residente y natural de cualquier Estado o territorio de la Federación. ( artículo 15 )

Sus atribuciones se limitaban a cuidar la recaudación y decretar la distribución de las contribuciones generales con arreglo a las leyes. ( fracción III, artículo 16 )

D).- Prevenciones Generales. En estas se señalaba la prohibición de los derechos de tonelaje y las contribuciones y los derechos de importación y de exportación decretadas cuando la ley no los establecía.

Finalmente, el Soberano Congreso Constituyente, - con fecha 4 de octubre de 1824, expidió la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra decía:

"En nombre de dios todo poderoso, autor y supremo legislador de la sociedad. El Congreso General Constituyente de la Nación Mexicana, en desempeño de sus deberes que le han impuesto sus comitentes para fijar su independencia política, establecer y afirmar su libertad, y promover su prosperidad y gloria, decreta lo siguiente..."

En efecto, la Constitución Federal de 1824, en su artículo 10, establecía que la Nación Mexicana era para siempre libre e independiente del gobierno español y de cualquier otra potencia. Además, adoptaba como forma de gobierno el de ser una República Representativa, Popular y Federal. ( artículo 4 )

Dentro de las facultades concedidas al Congreso de la Unión, estaban: ( artículo 49 ) La de conservar la Unión Federal de los Estados y el orden público en el interior de la Federación ( artículo 49, fracción II ); Mantener la independencia de los Estados entre sí en lo respectivo a su gobierno interior de la Federación ( artículo 49, fracción III ); y sostener la igualdad proporcional de las obligaciones y de los derechos que los Estados tienen ante la ley ( artículo 49, fracción IV ). Además, tenía como principal facultad en materia impositiva, la de fijar los gastos generales de la Federación, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlo, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno. ( artículo 50, fracción VIII )

Por su parte, el Presidente de la República como representante del Poder Ejecutivo, tenía las siguientes atribuciones: cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes. ( artículo 110, fracción V ). Además tenía como restricción: la de no poder ocupar la propiedad de ningún particular ni corporación, ni turbarle en la posesión, uso o aprovechamiento de ella; y sólo en caso de utilidad necesaria tomar la propiedad de un particular o corporación, lo que podía hacerlo con la aprobación del Senado de la República, e indemnizando siempre a la parte interesada. ( artículo 112, fracción III )

El Poder Judicial de la Federación, tenía las siguientes atribuciones: conocer de los crímenes cometidos en alta mar, de las ofensas contra la Nación de los Estados Unidos Mexicanos, de los empleados de Hacienda y Justicia de la Federación, y de las infracciones a la Constitución y leyes generales. ( artículo 137 ). Además de que estaba prohibida la confiscación de bienes. ( artículo 147 )

Finalmente, cada uno de los Estados de la Federación tenían las siguientes obligaciones: ( artículo 161 )

- I.- Organizar su gobierno y administración interior.
- II.- Contribuir para consolidar y amortizar las deudas reconocidas por el Congreso General, y
- VIII.- Remitir anualmente a cada una de las Cámaras del Congreso General, nota circunstanciada de los ingresos y egresos - de todas las tesorerías que hubieran en sus respectivos - distritos.

También ningún Estado podía: establecer derechos de tonelaje, sin el consentimiento del Congreso General e imponer las contribuciones o los derechos de importación o de exportación, sin el consentimiento del Congreso General.

#### B).- LA OBLIGACION FISCAL EN LA CONSTITUCION DE 1843.

Con posterioridad a la Constitución de 1824, y antes de que se formularan las Bases Organicas de la Constitución, antecedente inmediato de la Constitución de 1843, se expidieron una serie de leyes Constitucionales, siendo las más importantes:

1.- Las Leyes Constitucionales de Diciembre de 1836, en donde ya se especificaban cuales eran las obligaciones de los mexicanos, siendo la más importante en materia impositiva:

"artículo 3.- Son obligaciones de los mexicanos:

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las atribuciones que establezcan las leyes."

Las mismas leyes constitucionales de 1836, establecían atribuciones al Poder Ejecutivo: ( artículo 17, fracción IX ) Cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones, con arreglo a las leyes.

2.- En Abril 26 de 1841, se expidió una ley donde se establecía una contribución personal. En esta ley todos los habitantes de la república, varones, de 10 a 18 años cumplidos, que tuvieran bienes o que se hallaran capaces de trabajar, estaban obligados a pagar dicha contribución. Sin embargo, la exención a esta ley lo era para los militares desde la clase de sargento.

Seguidamente, en Diciembre del mismo año de 1841, se hizo una designación de 80 individuos que formaron la " junta de nobles ", los que nombraron una " comisión de constitución ", formulándose " Las Bases de Organización Política de la República Mexicana " conocidas con el nombre de " Bases Orgánicas ", publicada el 13 de Junio de 1843, en que se establecía fundamentalmente la organización siguiente:

- 1.- De la Nación Mexicana, Su Territorio y su Forma de Gobierno. La República Mexicana se dividía en Departamentos y estos, en Distritos, Partidos y Municipalidades. A todos estos se les denominaban territorios. ( artículo 4 )
- 2.- De los Habitantes de la República. donde se especificaban --

los derechos de los habitantes de la república, siendo la -- principal en materia impositiva: el que a ninguno de los habitantes de la república se le podía gravar otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las asambleas departamentales, en uso de sus facultades que las mismas bases constitucionales les concedían. ( artículo 9, fracción XII )

- 3.- El Poder Legislativo se dividía en dos Cámaras, una de Diputados y una de Senadores, que conformaban el Congreso de la Unión. ( artículo 25 ). Además tenía como atribuciones: la de decretar anualmente los gastos que se deberían de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deberían cubrirse. ( artículo 66, fracción II ). Examinar y aprobar en cada año la cuenta general que presentaba el ministro de Hacienda. ( artículo 66, fracción III ), y clasificar las rentas para los gastos generales de la Nación y los gastos de los Departamentos.
- 4.- El Poder Ejecutivo se depositaba en el Presidente de la República, ( artículo 87 ) el cual tenía como atribuciones: la de cuidar de la recaudación e inversión de las rentas generales, distribuyéndolas del modo y en la forma en que disponían las leyes. ( artículo 87, fracción XIV ) y firmar los aranceles de comercio. ( fracción XV del citado artículo )
- 5.- La Hacienda Pública se dividía en general y departamental. -- las rentas se distribuían en las dos partes expresadas, de modo que las asignadas a los Departamentos, eran proporcionadas a sus gastos, incluyendo en éstas el pago de las dietas de sus respectivos diputados. ( artículo 199 )

C).- LA OBLIGACION FISCAL EN LA CONSTITUCION  
DE 1857.

Antes de la promulgación de la Constitución de -- 1857, le fué sometido el Proyecto de Constitución Federal, que -- en materia de disposiciones hecendarias contenía las siguientes:

artículo 36.- Es obligación de todo mexicano: defender la -- independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos in -- tereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así -- de la Federación como de Estados y Municipios en que resida, de -- la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

artículo 112.- Ningún Estado podrá:

I.- Establecer sin el consentimiento del Congreso de la Unión, -- derechos de tonelaje, ni otro alguno de puerto, ni imponer -- contribuciones o derechos sobre importación o exportación.

artículo 120.- Los Estados para formar su Hacienda particu- -- lar, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federa- -- ción sólo podrá establecer impuestos indirectos y formará parte -- del tesoro público el producto de la enejación de terrenos bal -- dios.

artículo 65.- El Congreso tiene facultad:

V.- Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación -- que anualmente debe de presentarle el Ejecutivo, e imponer -- las contribuciones necesarias para cubrirlo.

VII.- Para expedir aranceles sobre comercio extranjero y para im -- pedir por medio de bases generales, que en el comercio de -- Estado a Estado se establezcan restricciones onerosas.

Junto con este proyecto de constitución, se pre-- sentaron dos iniciativas más; que en materia impositiva conte --

nían lo siguiente:

- 1.- Proyecto de Constitución sobre Municipalidades. Adición del señor Castillo Velasco, del 16 de Junio de 1856.

"Toda municipalidad con acuerdo con su colegio -- electoral, puede decretar las obras y medidas que crea conveniente al municipio, y votar y recaudar lo necesario para -- las obras que acuerde, siempre que con ello no perjudique a otra municipalidad o el Estado".

- 2.- Proyecto de Constitución Política para el Pueblo Mexicano -- del señor Moreno.

artículo 26.- El Congreso General no podrá decretar la enajenación del territorio, propiedad del pueblo mexicano, ni aún en su parte más insignificante; tampoco decretará más contribuciones pecuniarias que las muy necesarias para cubrir los gastos públicos de cada año, calificadas de indispensables -- en vista de los presupuestos...

artículo 59.- Todos los ciudadanos y los habitantes de la república, sin distinción de sexos, están obligados a contribuir con la parte de dinero que las leyes les asignen, para gastos de la Administración Pública de Gobierno del Pueblo -- Mexicano.

artículo 68.- Cada Estado está obligado a contribuir con el contingente de hombres y dinero que les corresponda, por -- asignación legal, para la armada permanente de mar y tierra y gastos públicos generales del gobierno de la unión.

artículo 69.- Los Estados de la Unión remitirán cada año al Congreso General, en el segundo mes de sus sesiones ordinarias, por escrito, una relación clara y circunstanciada del en que se hallen las ramas de su administración pública, del

aumento o decadencia de sus rentas y del progreso o disminución de su población, o del adelantamiento de las ciencias y mejora de las artes e industrias que conspiran al bienestar de sus pueblos.

Finalmente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 3 de Febrero de 1857, en lo relativo a la materia impositiva, quedó redactada así:

Artículo 19.- En la República Mexicana nadie puede ser juzgado por leyes transitorias, ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fueros, ni gozar de eximentas que no se en compensación de un servicio público, y están fijados por la ley.

Artículo 20.- No habrá monopolios en esta República ninguna clase, ni prohibiciones a título de compensación a la industria, exceptándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, y los privilegios que por tiempo limitado concede la ley a los inventores.

Artículo 31.- Es obligación de los mexicanos:

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

Como se puede observar, en esta Constitución ya se establece la obligación de todo mexicano, de contribuir, tal y como nuestra Constitución actual lo contempla, por lo que se puede deducir que el antecedente inmediato del artículo 31 Constitucional lo es la Constitución de 1857, aunque ésta lo establece en otra fracción distinta.

Artículo 72.- Son facultades del Poder Legislativo:

VII.- Aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las -- contribuciones necesarias para cubrirlo.

IX.- Para expedir aranceles sobre comercio extranjero y para im pedir, por medio de bases generales, que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones onerosas...

Artículo 101.- Los Tribunales de la Federación resolverán toda - controversia que se suscite:

II.- Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o - restrinjan la soberanía del Estado.

III.- Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.

Artículo 112.- Tampoco pueden sin el consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto, ni imponer contribuciones o derechos sobre importación o exportación...

Por último, la Constitución de 1857, antecedente inmediato de la Constitución que actualmente nos rige, establece en su artículo 124, la abolición de las alcabalas y de las aduanas interiores de toda la república mexicana.

D).- LA OBLIGACION FISCAL EN LA CONSTITUCION  
DE 1917.

La obligación de contribuir, en la Constitución - de 1917, es sin lugar a dudas, la misma que el anterior texto -- Constitucional. En efecto, aunque el texto Constitucional de - -

1857 conceptuaba la obligación de contribuir en el artículo 31 - fracción II, la Constitución actual lo hace en el mismo numeral pero en diferente fracción, quedando de la siguiente manera:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Como se puede observar, la redacción del precepto anterior es la misma que señalaba la Constitución de 1857, estableciendo los mismos elementos que, para el Derecho Fiscal Mexicano, son trascendentales para el sostenimiento y desarrollo de - la maquinaria estatal.

Sin embargo, en esta Constitución hubo adiciones importantes, pues la anterior Constitución no contemplaba las fa cultades del Congreso, que la Constitución actual señala en el - artículo 73 fracciones VII y IX.

En efecto, el artículo 73 establece las principa- les facultades del Congreso de la Unión, y se puede afirmar que de los tres órganos de la Federación, es el Poder Legislativo el que dispone del mayor número de atribuciones. En materia contri- butiva, son dos las principales disposiciones que la Constitu- - ción de 1917 estableció, quedando de la siguiente forma:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el pre supuesto.

IX.- Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se esta blezcan restricciones".

Con base a los principios que establece la frac- ción IV del artículo 31 Constitucional, las obligaciones tributa

rias deben establecerse en leyes; y en el ámbito Federal este artículo señala las actividades que pueden ser gravadas mediante las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Otra innovación de la Constitución de 1917 fué la del capítulo referente a " Los Estados de la Federación ", que en sus artículos 115, 117 y 118 decían:

"Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno Republicano, representativo, Popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las siguientes bases:

- I.- Cada municipio será administrado por un ayuntamiento de -- elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre ésta y el gobierno del Estado.
- II.- Los municipios administraran libremente su hacienda, la -- cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales.
- III.- Los municipios serán investidos de personalidad jurídica -- para todos los efectos legales. "

Cabe mencionar que los preceptos adicionados a la Constitución de 1917 como nuevos y necesarios, son los mismos -- preceptos del texto primitivo sin ninguna reforma.

"Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

- III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado.
- IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- V.- Prohibir, ni gravar directa, ni indirectamente la entrada

a su territorio o salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. "

"Artículo 118.- Tampoco puede sin consentimiento el Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de los puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importación o exportación. "

Cabe hacer mención que los artículos 117 y 118, ya estaban conceptuados por la Constitución de 1857, aunque no con estos numerales.

Asimismo, la Constitución de 1857, en su precepto número 117, prescribió exactamente el texto Constitucional que hoy presenta el artículo 124 y asimismo fué expuesto bajo el número 123 en el Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza ante la Asamblea Constituyente de Querétaro el 10 de Diciembre de 1916. El artículo 124 de nuestra Constitución no ha sufrido modificación alguna hasta la fecha, el cual establece:

"Artículo 124.- Las facultades que no estén concedidas ex-

presamente por esta Constitución a los funcionarios federales, - se entiende reservadas a los Estados."

Finalmente, la última adición que tuvo la Constitución de 1917 fué la del artículo 131, que a la letra dice:

"Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de -- tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República, de toda clases de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el distrito y territorios federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117. "

En forma breve podemos decir que esta nueva adición se refiere a la división de las facultades tributarias entre la Federación y los Estados, ya que conforme a lo dispuesto por el artículo 124, las Entidades Federativas pueden imponer y cobrar toda clase de contribuciones, con excepción de los que -- los artículos 73 y 131, párrafo primero concede a la Federación, y las prohibidas por los artículos 117 y 118.

De lo anterior se puede establecer que, salvo las limitaciones anteriores, las legislaturas locales y la federal, tienen una competencia tributaria ilimitada de carácter coincidente.

C A P I T U L O I I

PRINCIPIOS Y GENERALIDADES  
DE LA OBLIGACION FISCAL

**A).- PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA  
OBLIGACION FISCAL.**

**1.- GENERALIDAD.**

Este principio tiene como finalidad " el exigir a toda persona el pago de los respectivos impuestos, siempre y cuando se encuentre en la hipótesis tributaria establecida en la ley ". Esto quiere decir que la obligación de pagar el impuesto comprende tanto a personas físicas como a personas morales, sean mexicanas o extranjeras, o bien a unidades económicas sin personalidad jurídica, cuya situación concreta o particular coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como acto o hecho que genera el crédito fiscal, es decir, por ejemplo, un impuesto debe contenerse en una ley general ( la Constitución General de la República ) que observe los requisitos de abstracción e impersonal y, por lo mismo, que no sea privativa, personal o concreta, sino que alcancen a la generalidad, ya que así lo contempla el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que en lo conducente establece:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Sin embargo, para autores como De la Garza y Emilio Manautou, este principio está comprendido dentro del principio de Justicia, al decir " que todo impuesto deberá ser justo y equitativo cuando es General y Uniforme ". (1) El impuesto es general, ya que éste tiene que comprender a la generalidad de las personas, a toda persona cuya situación jurídica coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Pero que el impuesto sea general para todos no implica que sea siempre para todos, por que como todo principio tiene su excepción, también la excepción a éste es que sólo se deben eliminar de este principio aquéllas personas que carezcan de capacidad tributaria. Posen Capacidad Tributaria las personas, cuando éstas perciben ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando todo ingreso o rendimiento rebasa aquellas cantidades que son suficientes para que una familia subsista.

Por su parte, Rafael Fielca sostiene, sobre el particular, que nadie debe estar exento de pagar impuestos, por que con ello se vicia el principio de generalidad; además de que es casi imposible determinar los ingresos que perciben las personas y la cantidad mínima que se necesita para vivir.

Einaudi, encontra de esta tesis, sostiene que exigir el pago de los tributos a aquéllas personas que no perciben

(1) MARGAIN, EMANOUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

siquiera el mínimo para vivir, significaría empobrecerlos más, - obligándolos a solicitar ayuda al gobierno, lo que implicaría -- que el gobierno haga erogaciones superiores a las establecidas.

Como ejemplo claro en nuestra legislación de una situación que violó este principio, tenemos la exención que en - favor del empleado público otorga la ley del impuesto sobre la - renta respecto del aguinaldo que en dos épocas de éste año recibe, la cual no tenía límite, pues comprendía cantidades que iban desde el importe del salario mínimo hasta sumas muy respetables, según la categoría del empleado público. Esa exención contrastaba con la que la ley da al empleado particular, que ampara únicamente a la gratificación equivalente al salario mínimo general - de la zona económica del trabajador, elevado a 30 días. A partir de 1983, esta discriminación desaparece haciéndose extensiva al empleado público la limitación que tiene el empleado privado.

Así el principio de generalidad encuentra su fundamento en el artículo 13 y 31, fracción IV de la Constitución, en el artículo 3 de la ley del Impuesto sobre la Renta y en otras disposiciones legales.

Por lo anterior comentado, podemos decir, que en los casos en que las leyes concedan exenciones de impuestos a -- determinadas personas, este principio no se vulnera, ni tampoco por quienes carecen de capacidad contributaria.

## 2.- UNIFORMIDAD.

Este principio tiene como finalidad la igualdad - de todos frente al impuesto, esto es, que de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, Constitucional, toda persona debe de con--

tribuir para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad tributaria, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación será mayor.

"Un impuesto es uniforme, cuando a los sujetos pasivos que están colocados en una misma situación se les imponen obligaciones iguales". (2)

Ahora bien, tal y como lo mencionamos en el anterior principio, este también se encuentra comprendido dentro del principio de justicia, al decirnos Emilio Manautou que el impuesto es uniforme " cuando toda persona sea igual frente al tributo. Esto quiere decir, que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente; si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta ". (3)

En efecto, este principio se complementa, como dice Flores Zavala, con el criterio subjetivo propuesto por John - Stuart Mill, de la igualdad del sacrificio. Por ejemplo, en el impuesto sobre la renta se distinguen las rentas fundadas que tienen su origen en el capital; las rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y las rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, en la combinación de capital y trabajo. El principio de igualdad del sacrificio requiere que los gravámenes sobre las primeras, o sea las que tienen su origen en el capital, sean más pesados, porque requieren menor sacrificio para

(2) SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 289.

(3) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

obtenerlos; los de los últimos son más moderados, por el ingrediente del trabajo, que son los que se obtienen con mayor sacrificio.

Para Dino de Jarach, en su libro Curso Superior de Derecho Tributario, establece " Que la igualdad es la base -- del impuesto y de las cargas públicas ". (4)

Este principio ha sido interpretado de manera distinta según los regímenes Constitucionales. En Europa habitualmente se considera el principio de igualdad contenido en casi todas las cartas constitucionales o implícito dentro del sistema del Estado de Derecho.

En nuestro país ha sucedido lo contrario. Ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal, ya que es un ejercicio por parte del poder legislativo, y si este lo viola, el poder judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede eliminar o invalidar la ley que infrinja este principio.

En resumen podemos decir, que hay distintas categorías de contribuyentes; estas categorías deben ser razonables o estar en relación lógica con los deberes tributarios; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en proporción a su capacidad tributaria; esta es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines y propósitos de la tributación. Se llega, pues, a la conclusión de que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coincidan con los del poder judicial y son desiguales cuando no coinciden.

(4) DINO DE JARACH. Curso Superior de Derecho Tributario. Pág. 115.

### 3.- CERTIDUMBRE.

Este principio tiene como finalidad ser fijo, que el impuesto no sea arbitrario, y por lo mismo, requiere que el contribuyente lo conozca previamente.

En efecto, este principio requiere que el impuesto sea claro, cierto y preciso respecto a sus elementos y características fundamentales, como son: el objeto, los sujetos, la tasa, la cuota, la tarifa, el momento de nacimiento, el lugar, la época y forma de liquidación y pago, las obligaciones y sanciones. Requiere que sus elementos no queden al arbitrio del fisco para que de esta forma, evitar incertidumbre entre los causantes.

Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad cada uno de estos elementos característicos, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente e introduzcan la incertidumbre.

Para Adam Smith, el citado principio está basado " en que todo impuesto que cada individuo esta obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. Que cada uno de sus elementos - tienen que ser claros y precisos para los contribuyentes. Cuando esto no ocurre, todos los que no están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por medio del recargo algún regalo o propina. Es decir, la inseguridad del impuesto provoca la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolventes o corrompidos ".

" La certeza de que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo y lo aprueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande - como la de un grado pequenísimo de incertidumbre " (5)

Por su parte, Gastón Jése, citado por Flores Zava la desarrolla este principio de la siguiente forma:

- 1.- Las leyes tributarias deben ser claras, de manera que sean - comprensibles para todos; no deben contenerse formulas ambiguas e imprecisas.
- 2.- Los contribuyentes deben de tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etcétera, que - les afecten.

En México, durante la última década, se ha procurado cumplir con el principio de certidumbre, pues existe toda una actividad administrativa y editorial; es a través de la dirección de difusión fiscal y de las demás subdirecciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que realizan una campaña permanente para que los contribuyentes entiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

- 3.- Debe precisarse si se trata de un impuesto Federal, Estatal o Municipal.
- 4.- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.
- 5.- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

" El pago del impuesto es ya bastante oneroso pa-

ra el contribuyente como para que los daños deban de aumentarse todavía más por la mala manera de recaudarlos ".

En nuestro régimen Constitucional, este principio tiene una excepción prevista en el artículo 131, segundo párrafo de la Constitución, al establecer " que el Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para crear, aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de importación y de exportación ".

La anterior excepción, es una disposición que carece de técnica legislativa y atenta en contra del principio de certidumbre que en materia fiscal es ampliamente aceptado.

También, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 39, fracción II, desobedese este principio, ya que faculta al Poder Ejecutivo para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el objeto, sujetos, tasa, etcétera, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Igualmente, la Ley de Ingresos de la Federación, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para fijar periódicamente, para efectos fiscales, el valor o precio al público, de las mercancías atendiendo a las cotizaciones de los mismos en mercados nacionales o extranjeros, o establecer los precios mínimos en los casos en que las leyes fiscales establezcan este requisito como base para determinar los impuestos.

Como corolario a lo anterior, podemos decir que si el Poder Ejecutivo, a través de las facultades conferidas por el Código Fiscal de la Federación, así como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de las facultades conferidas

por la ley de Ingresos de la Federación, pueden modificar, en -- cualquier momento, la base de un impuesto, es introducir certi-- dumbre respecto al gravámen a pagar de un día a otro y, por ende, debe reputarse Inconstitucional esta delegación de facultades no previstas en la Constitución.

#### 4.- COMODIDAD.

Este principio tiene como finalidad que el impuesto deba estructurarse de tal manera que se recaude en las épocas y formas más oportunas.

Claro está que cuando se realice el pago o se cumplan con las demás obligaciones fiscales, éstas deben ser lo más cómodo, fácil y conveniente para el contribuyente. Por lo mismo, se debe buscar que la forma y los períodos o épocas de pago sean los más convenientes para el causante dada la naturaleza del gravámen y la situación especial del sujeto pasivo.

Adam Smith, explica este principio diciendo: " Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente ". Por - - ejemplo, un impuesto sobre la renta de la tierra, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros peracederos, como son los - artículos de lujo, los paga todos en último término el consumi-- dor y, por lo general, en una forma que es conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida en que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no a su voluntad, si esos im- -

puestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta.

O dicho en otra forma, si un impuesto significa - un sacrificio para el particular, el legislador deberá hacer cómodo el pago, deben escojerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravámen sean más propias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. Por lo que al tomarse en cuenta este principio, traerá como consecuencia, una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

Nuestra legislación respeta parcialmente éste - - principio, toda vez que tratándose del impuesto sobre la renta, en lo referente a las personas físicas llamadas contribuyentes - menores, deben pagar los impuestos dentro de los cuatro meses siguientes en que concluyó el ejercicio fiscal, y las Sociedades - Anónimas Mercantiles dentro de los tres meses siguientes al término de su ejercicio fiscal; el impuesto al valor agregado a cargo de las personas morales y físicas, se paga, a más tardar, los días 10 y 15, respectivamente o al siguiente día hábil; el impuesto predial que se cobra en el Distrito Federal, se realiza - por bimestre, etcétera.

Como corolario a lo anterior, podemos decir que - la observancia de éste principio trae consigo el cumplimiento -- más efectivo de las obligaciones fiscales, principalmente la de pago, evitando así, la evasión fiscal.

#### 5.- ECONOMIA.

Este principio hace referencia a la economía pú-- blica del Estado y no a la economía del particular, del causante.

El principio de economía consiste en lograr el mejor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto puede ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas y realizar sus atribuciones.

En otras palabras el principio de economía hace referencia a lo que generalmente recaude el fisco favorable a él. Podemos decir, que es la aplicación directa del costo-beneficio, pues si en un momento dado el fisco para recaudar una cantidad determinada, por ejemplo \$1,000.000.=, requiere invertir por pago de personal, equipos, papelería, etcétera, \$1,500.000.= no tiene ninguna justificación la existencia de un impuesto de ese tipo, es decir, para que un impuesto de esta naturaleza se justifique, tiene que ser, además de económico, productivo, de gran rendimiento y que la diferencia entre la suma que se recauda y la que realmente entra a las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

" Para Adam Smith, los impuestos pueden sacar del bolsillo, o impedir que entren al bolsillo de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso se da a través de cuatro maneras:

- 1.- El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional a la población.
- 2.- Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determi

nadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

3.- Los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, pueden constatar con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

4.- Someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlos a molestias, vejaciones y tiranerías innecesarias".

Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el tesoro público.

## 6.- JUSTICIA.

Este principio consiste en que todo ciudadano - - obligado a pagar una contribución lo haga en la forma y posibilidades que realmente posee y además que se considere a todos en la misma forma cuando se encuentren en ella.

Emilio Margain Manautou nos dice que este principio consiste en que todo habitante de la nación debe de contribuir al sostenimiento del gobierno de la manera más cercana o posible a sus necesidades económicas.

El principio de justicia alude a lo que el artícu

lo 31, fracción IV, de la Constitución específica, y en especial, a los dos principios que este mismo artículo establece, el de -- proporcionalidad y el de equidad.

En efecto, el principio citado atiene a que todo impuesto debe ser " proporcional y equitativo "; es proporcional, porque debe corresponder por igual a todos aquéllos individuos -- que se encuentren colocados en la misma situación o circunstan-- cia; es equitativo, porque el impacto o consecuencia del impues-- to sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situa-- ción; (6) Sin embargo, sobre el particular cabe hacer mención que so-- bre la proporcionalidad y la equidad no se abundará, toda vez -- que es objeto de un tema en especial y por separado.

Actualmente, el principio de justicia se desarro-- lla a través de los principios de Generalidad y Uniformidad, por-- que, por un lado, la justicia implica la generalidad de las per-- sonas, o sea a toda persona cuya situación jurídica coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; y por un lado, la justicia implica la igualdad de todos frente al impuesto. (7)

#### 7.- SIMPLICIDAD.

Este principio tiene como finalidad que para el -- pago de las contribuciones se debe seguir un proceso sencillo -- que permita el acceso a toda persona que sea obligada.

(6) MARGAIN MANANTOU, EULIO. La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano.

(7) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 125 y 126.

### 8.- CLARIDAD.

Este principio complementa al anterior y recomienda que las leyes estén tan explícitas que cualquiera pueda entenderlas y por lo mismo, cumplirlas.

Esto quiere decir que las leyes y reglamentos fiscales deben de utilizar un lenguaje claro, simple y accesible para todos, aún cuando no sea posible por el uso de las terminologías apropiadas, cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada.

### B).- LA OBLIGACION FISCAL EN RELACION CON LOS IMPUESTOS.

La tendencia que ha seguido la humanidad respecto a la obligación de pagar tributo o impuesto se regía por lo que llamamos la ley " del más fuerte ", es decir siempre el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil, en la mayoría de los casos, le aporte tributos. Lo anterior plantea, por tanto, - que los tributos hacen su aparición de manera anárquica, caprichosa y en algunos casos, incluso, de tipo humillante. Para comprender lo anterior cabe agregar que una de las necesidades más fuertes del hombre, es el considerar que existe un " ser superior " o " Dios "; de ahí que el ser humano haya dado un valor relevante a la religión, por tal motivo esta situación ha motivado que en ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar buen provecho personal; aún más, el fenómeno religioso ha sido aprovechado de tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente im

posible la defraudación de tributos, ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesarían sobre él calamidades que iban desde enfermedades, hasta la misma muerte.

El pueblo azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas. En el pueblo azteca puede decirse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o monedas con la llegada de los conquistadores españoles.

Por su parte, la Edad Media es rica en experiencia en la explotación del poderoso al débil. En esta época, no obstante haber existido obligaciones tributarias de tipo económicas, también existieron otro tipo de obligaciones como las llamadas de tipo personal. Las personales consistían en prestar servicios militares al señor feudal, el de cultivar las tierras propiedad del feudo, orientar en los negocios y hacerle guardia a su dueño, entre otras. Cabe mencionar que cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas "tasas de rescate". Dentro de las obligaciones económicas estaban los impuestos de talla o pecho, el impuesto de mano muerta, el diezmo, etcétera; asimismo existieron los impuestos de justicia, que en nuestro país, como sabemos, no están permitidas las costas judiciales, lo cual significa que en México no se paga por la justicia, y el impuesto de peaje y de alcabalas en nuestros días son los impuestos de importación y de exportación, así como también el impuesto de talla que significó el primer momento del impuesto predial en nuestros días.

En México han existido impuestos de una variedad insospechable, tal es el caso de los impuestos de avería, que consistía en el pago que hacían los dueños de las mercancías que se trasladaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban y salían del puerto de Veracruz. El impuesto de almirantazgo, el cual lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos por la entrada y salida de mercancías. El impuesto de lotería, el cual se estableció con una tasa del 14% sobre la venta total de dicha lotería. El impuesto de alcabala, que era el pago por pasar mercancías de una provincia a otra. El impuesto de caldos, siendo pagado este impuesto por la fabricación de vinos y aguardientes. El impuesto al timbre, pagado en México y amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales. El impuesto sobre ingresos mercantiles, impuesto que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades, el cual desapareció posteriormente al surgir el impuesto al valor agregado.

Por otra parte, el Estado, como toda empresa, requiere de recursos para poder cumplir con sus funciones, estos recursos son los llamados ingresos del Estado, los cuales se clasifican en Ordinarios y Extraordinarios. Los primeros, los ordinarios son: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. Los segundos, los extraordinarios son: impuestos y derechos extraordinarios, empréstitos, emisión de moneda, expropiación y servicios personales.

De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de Diciembre de 1962, o sea el Código Fiscal de la Federación de 1966, expresa que los impuestos " son prestaciones en dinero o en especie que fija la ley --

con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

También el nuevo Código Fiscal de la Federación -- vigente a partir del 1o de Enero de 1983, establece:

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

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas -- en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en una 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.

Las fracciones II, III y IV corresponden a las -- aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de derechos.

Como se puede observar en la terminología utilizada en el Código Fiscal de la Federación de 1983 se concuerda con los propósitos marcados por el artículo 31, fracción IV, de la -- Constitución, que establece la obligación de todo mexicano de -- contribuir para los gastos públicos...

#### SU JUSTIFICACION.

Con los impuestos se da el comienzo al estudio de las tres figuras jurídico tributarias. Estas son: el impuesto, -- la tasa, denominada así en los países europeos y en sudamérica, y que en nuestro país la conocemos como derechos, y la contribu-

ción por mejoras, que es una figura de reciente creación.

De estas tres figuras jurídicas tributarias, los impuestos son y siguen siendo, hoy en día, la principal fuente de ingresos en nuestro país.

Antes de iniciar el estudio de los impuestos, es necesario hacer una comparación en atención con los servicios públicos, para después, con esto, desglosar qué servicios corresponden a cada uno de los tributos.

Hay dos tipos de servicios públicos, los generales y los particulares, los generales se subdividen en servicios públicos generales indivisibles y servicios públicos generales-divisibles. Son indivisibles, cuando favorecen a toda la colectividad, sin que pueda apreciarse qué personas se benefician más con esta prestación y son divisibles, aquéllos que benefician a toda la colectividad, pero sí se conoce quiénes obtienen una mayor ganancia con el resto de la colectividad.

Por otro lado, son servicios públicos particulares aquéllos que se prestan a petición de los usuarios interesados.

De esta forma, los servicios públicos generales-indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares con los derechos, sin embargo, no podemos establecer que el impuesto se establezca para satisfacer el costo de los servicios públicos indivisibles, pero sí podemos sostener que éste se establezca para satisfacer el gasto público en la medida en que las demás fuentes de ingresos no rindan lo suficiente para cubrirlo, tal y como se desprende del artículo 31, fracción IV, Constitucional,-

que establece:

" Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos... "

Por ello, algunos tratadistas le dan poca importancia al nombre que el legislador le haya dado a cada una de estas contribuciones, todo depende de cómo se implante en cada caso, es decir, si un servicio público debe ser cubierto con un impuesto o con un derecho, depende de la política financiera que el Estado quiera seguir.

DEFINICION.

Con lo anteriormente expuesto, se puede decir -- ¿ que el impuesto es un tributo que el particular tiene la obligación de cubrir al Estado, sin que para ello manifieste su voluntad ? o ¿ que la Federación, Estados y Municipios, así como -- demás organismos autónomos, pueden exigir el pago de los impuestos ?.

La primer interrogante puede contestarse afirmativamente con la definición que de impuesto da el tratadista Rafael Bielsa, en su obra " Compendio de Derecho Fiscal "; diciendo que el impuesto " es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos ".

La segunda interrogante también se puede contestar en sentido afirmativo con la definición que da Fleiner de la siguiente forma: " son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de derecho público exige en forma unilateral y de manera general a los ciudadanos para cubrir sus necesidades económi-

cas ".

En efecto, la primer definición contesta la primer interrogante en el sentido de que los impuestos son obligatorios para los contribuyentes y que deben pagar al Estado, pero - al mismo tiempo parece incompleta dicha definición, ya que no hace referencia a que deba existir la voluntad del contribuyente, sin embargo, la mejor contestación que se puede dar a las interrogantes anteriores, nos las da el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al establecer: " Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera -- proporcional y equitativa en que dispongan las leyes ".

La definición que nuestra legislación Federal da del impuesto la encontramos en el artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente que establece: " Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo ".

#### CONCEPTO.

Como anteriormente mencionamos, el mayor volumen de recursos económicos que obtienen la mayoría de los Estados soberanos, es por concepto de los ingresos denominados " impuestos." Siendo el impuesto un concepto teórico-práctico, sólo vamos a explicar el concepto legal constitucional del mismo, naturalmente a la luz de la doctrina y la jurisprudencia, con lo cual cumpli-

remos mejor con la finalidad eminente de este punto.

El artículo 2 del Código Fiscal de 1938, conceptuaba al impuesto diciendo: " son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal ".

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación de 1966, de una manera más breve, también define al impuesto diciendo en su artículo 2: " son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que la ley fija con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos ".

Con relación a la modificación introducida en el Código Fiscal vigente. Porras y López, (8) nos dice: " el mismo -- concepto legal del Código derogado, el de 1938, fija la unilateralidad como característica del impuesto, a decir verdad, no era necesario. La idea de la unilateralidad, como característica del impuesto corresponde más a la doctrina que a la ley positiva ". Por nuestra parte, creemos que el texto de 1966 fué más acertado al sustituir la frase: "el Estado fija unilateralmente " por la de " que la ley fija "; ya que los impuestos siempre deben contenerse en una ley, la cual sólo puede crear el Estado, y por otra parte, las leyes sólo se establecen unilateralmente por el Estado y nunca se originan por el mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado.

(8) Derecho Fiscal Mexicano, Pág. 54. citado por GREGORIO SANCHEZ LEON. en su libro Derecho Fiscal Mexicano: Pág. 180.

A su vez, debemos hacer notar que el texto de - - 1966 contiene renundancia, puesto que si se establece que los im puestos se fijan en la ley, es obvio que por tratarse de normas jurídicas tienen características de general y obligatoria.

Por lo que respecta al término " individuo " empleado por el Código Fiscal de 1938, éste puede presentar confusión, toda vez que, en materia de garantías individuales, consagradas por nuestra Constitución Federal, y en materia fiscal, el término " individuo " corresponde tanto a personas físicas como a jurídicas; en éste aspecto el Código Fiscal de 1966 fué más ex plicito al reputar de manera expresa como posibles sujetos pasivos del impuesto, tanto a personas físicas como a personas morales. Aunque detemos decir que debió incluirse en el concepto del Código Fiscal a las " unidades económicas sin personalidad jurídica ", que también tienen el carácter de sujetos pasivos de la obligación fiscal, y que consisten en la unión de personas que reúnen sus capitales y esfuerzos de trabajo para la obtención de resultados económicos; como ejemplo tenemos a las personas unidas a través del Contrato Mercantil denominado " Asociación en Participación ".

Por último, el Código Fiscal de 1966 en su artículo 2 reitera, al igual que en la Constitución Mexicana, que la finalidad de los impuestos es el de cubrir los gastos públicos.

El concepto de impuesto está integrado por los siguientes elementos:

- 1.- Es una prestación;
- 2.- En dinero o en especie;
- 3.- Que el Estado fija unilateralmente;
- 4.- Con carácter obligatorio;

5.- Para cubrir los gastos públicos.

En efecto, el impuesto es una prestación deducida claro, del artículo 2 del Código Fiscal de 1938 y del Código Fiscal de 1966. Don Ernesto Flores Zavala lo explica de la siguiente forma: " con la palabra prestación pretende oponer el concepto de impuesto, con la palabra contraprestación del concepto de derecho, y significar, fundamentalmente, que a cambio de la de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuestos, no recibirá algo concreto a cambio; manifestando además, que la prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado, es decir, el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, por ejemplo el comerciante que paga el impuesto sobre la renta, no recibe, por ese pago, cosa o servicio alguno ".(9)

Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invierten en servicios públicos, pero no habrá una relación directa, perceptible e inmediata entre el pago del particular y la actividad del Estado. Esto explica la resistencia del particular al pago de los impuestos, porque paga sin compensación alguna; por eso la ley le llama prestación.

El segundo elemento de los impuestos, consiste en que éste, el impuesto, puede cubrirse en dinero o en especie. En la antigüedad, principalmente en la Edad Media, existían los impuestos por servicios personales, en donde el siervo pagaba al señor feudal el impuesto labrando y cultivando la tierra en determinados días de la semana. Este impuesto afortunadamente ha desaparecido en las legislaciones fiscales vigentes.

(9) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 35.

En la época de la Colonia, también se usó el pago de impuestos en especie, debido principalmente a la falta de la moneda y así cada siervo debía entregar determinada cantidad de animales que criaba o de los productos que cultivaba.

En nuestros días es menos usual y frecuente que los impuestos se paguen en especie; sin embargo, éstos los encontramos, en materia Federal, en la Ley del Impuesto y Fomento a la Minería en su artículo 14; el artículo 12 facultaba al Ejecutivo Federal para ordenar que el cobre se haga en especie en aquellos casos en que se considere necesario hacerlo cuando el consumo de las industrias nacionales no esté suficientemente abastecido y hasta el límite de dicho consumo.... También la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 23 disponía: " que el pago del impuesto a la producción de cobre se entere por los causantes a la casaca moneda, en especie ".

Otro caso en que los impuestos se pagan en especie lo encontramos en la legislación de Michoacán, tratándose del impuesto predial, ya que así lo establece el artículo 3 de la Ley de Ingresos del Estado de Michoacán de 1977 que dice: " Los predios ejidales causarán el impuesto predial, en dinero o en especie, a elección de los causantes, a razón del 5% de los productos naturales..."

En la actualidad, la regla general, es que los impuestos se cobran en dinero, en efectivo, o sea que las prestaciones que implican el pago del impuesto tenga carácter pecuniario o monetario, ya que como dice De La Garza, " son los que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria, pero sin embargo, los impuestos son prestaciones a favor del Estado que legalmente pueden ser en especie o en dinero,"

El tercer elemento consiste o más bien quiere decir que no se necesita un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de conformidad o aprobación; el Estado los establece por medio de sus órganos constitucionalmente facultados en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía. Este poder, no es arbitrario porque se encuentra limitado, por un lado, por las necesidades financieras del Estado derivadas de las atribuciones que se le han conferido, y por el otro, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto.

El cuarto elemento quiere decir que no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado el que impone unilateralmente la obligación de hacerlo, y puede, por ende, ejercer la coacción necesaria para obligarlo a cumplir con su obligación.

Por esta razón, el Estado puede obtener el pago del crédito por medio de su facultad económico-coactiva, o bien puede establecer sanciones, para que el que no cumpla con su obligación, perseguirlos y obligar a terceros a proporcionar los datos necesarios para un mejor control de los impuestos, etcétera.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha dicho lo siguiente: " Los impuestos no constituyen un beneficio para el causante, sino un deber de contribuir a los gastos públicos ".

También Justón Jéze concluyó con lo siguiente: -- "que el pago del impuesto es esencialmente un pago forzado ".

Por último, el quinto elemento, o sea el relativo

al gasto público, no lo analizaremos en este apartado, toda vez que de este elemento nos ocuparemos en su oportunidad en un capítulo por separado.

#### FUNDAMENTO LEGAL.

El fundamento legal del impuesto lo encontramos en la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, que obliga a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo, para la realización de ese mandamiento, el Congreso de la Unión, de acuerdo con la facultad que le concede la fracción VII, del artículo 73, - - Constitucional, fija las contribuciones, después de que la Cámara de Diputados las discute en los términos del artículo 74 Constitucional.

De acuerdo con lo expuesto, los impuestos deben estar consagrados o consignados forzosamente en una ley. Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación emitió el siguiente fallo que a la letra dice:

" Debe tomarse en cuenta que la obligación de cubrir los impuestos no tiene como fuente la voluntad de los afectados, sino un acto unilateral de voluntad por parte del Estado, por lo que la procedencia o improcedencia de una obligación de esta naturaleza debe culminarse precisamente de acuerdo con la ley que le sirve de base y no con los actos de conformidad o incomformidad de los particulares." (11)

En efecto, el artículo 31, en su fracción IV, de

(11) Revista, tomo 6, Pág. 1763.

la Constitución, declara que es obligación de todo mexicano, el de contribuir para los gastos públicos. Así pues, y dado que en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, que exige como requisito para afectar las propiedades de los individuos, la exacta aplicación de la ley y una causa legal del procedimiento, cabe afirmar que sólo la ley, puede determinar quiénes son los obligados a cubrir los impuestos, qué personas tienen el carácter de sujetos pasivos del crédito fiscal y de los que de él derivan.

El Congreso de la Unión, al decretar las contribuciones, no ejercita atribuciones arbitrarias, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido una ejecutoria en los términos siguientes: " La facultad para decretar contribuciones no puede ser absoluta, sino debe sujetarse a las disposiciones de la Constitución ". (12)

Ahora bien, las normas legales que fijan los impuestos tienen el carácter de sustantivas y no de procesales. -- Vease la siguiente:

" Toda norma fiscal que en su aplicación tenga influencia en la determinación del monto del crédito fiscal por cubrir por el sujeto del impuesto, no podrá catalogarse o clasificarse dentro del conjunto de normas de procedimiento o reglas procesales, sino que deben quedarse dentro de las leyes sustantivas, a sea aquellas que fijan los derechos y las obligaciones de los sujetos del impuesto ". (13)

(12) Seminario Judicial de la Federación. tomo XIX, Pág. 253.

(13) Revista, número 97, Pág. 115.

La anterior confirma los precedentes, en cuanto a que los impuestos sólo pueden estar consagrados en las leyes y no en reglamentos, circulares o en otras disposiciones complementarias, que en ningún caso pueden invadir el campo reservado a las leyes.

Por lo que se refiere a la interpretación y aplicación de las leyes que fijan los impuestos, estas deben ser estrictas. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1.º de Enero de 1984, establece: " Que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y — las que señalan excepciones a los mismos, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta..." Es decir, que la aplicación e interpretación de una ley debe ser estricta y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen, y para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que así lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los requisitos de ley. Asimismo, la aplicación de los impuestos y las medidas de recaudación de estos, deben ser también de aplicación estricta, o sea fundándose en situaciones perfectamente aclaradas por las leyes, previstas por la ley tributaria.

Por último, las autoridades fiscales no pueden, — al determinar la existencia de un crédito fiscal y al exigir su pago, apartarse de las normas legales. La Ley de Ingresos de la Federación, prohíbe al Ejecutivo Federal variar las disposiciones relativas " al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones ".

## CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Estas se dan en atención a la situación que guarda nuestra Constitución respecto a la facultad conferida a la Federación, Estados y Municipios para exigir el pago de los impuestos. Así tenemos que son las siguientes:

1.- El impuesto debe establecerse a través de una ley.

El propio artículo 31, Fracción IV Constitucional, establece: " Son obligación de todo mexicano: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes " y el artículo 73, fracción VII del mismo ordenamiento, dispone que " En facultad del Congreso de la Unión: imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto ", por lo que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo.

2.- El pago del impuesto debe ser obligatorio.

Esta característica se deriva del mismo ordenamiento, es decir, del artículo 31, fracción IV de la Constitución, al señalar la obligación de contribuir para los gastos públicos; esta es una obligación de todo mexicano de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer sus necesidades públicas y sociales. Es una obligación general contributiva de cubrir un impuesto que deriva de los actos de los particulares y que coinciden con una situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho que el Estado, al gravar los actos o actividades relacionadas con los particulares, niega a éstos el dere

cho de elegir entre pagar o no; sino más bien, ese derecho deriva, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación como la que da nacimiento al crédito fiscal, o que se encuentre en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, su pago es o será obligatorio y no potestativo.

3.- El impuesto debe ser general.

Esta característica tiene su origen en el artículo 2 del Código Fiscal vigente a partir del lo. de Enero de 1952, que define así a los impuestos: " Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo ".

De ahí se deduce que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en una situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente en ella. El requisito de generalidad de los impuestos lo afirma la siguiente ejecutoria de la corte:

" Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir, que no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse en un caso previsto y determinado de ante mano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona a todos los casos idénticos al que previenen en tanto que sean abrogadas. Una vez que carecen 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, pues le falta algo que pertenece a su esencia - ...". " El carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el artículo 13 de la Constitución ".(14)

.- El impuesto debe ser proporcional y equitativo.

No todos los sujetos señalados en la ley fiscal tienen pagar igual cantidad de impuestos. La proporcionalidad y la equidad de los impuestos funda que las leyes concedan excepciones sujetas al mismo principio de generalidad y establezcan todas las cuotas de acuerdo con la capacidad tributaria de los obligados, sin embargo, sobre ésta característica de los impuestos se hablará en amplitud en capítulo por separado. Mientras diremos que esta característica la prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al establecer: " Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ".

#### SU FINALIDAD.

Una vez determinado su fundamento legal y sus características esenciales del impuesto, sólo nos queda establecer la finalidad que estos persiguen.

Pues bien, la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, manda que las contribuciones se apliquen al pago de los gastos públicos. Esto se debe entender en el sentido de que los impuestos previstos por la Constitución y en la Ley de -

(14) Jurisprudencia. Seminario Judicial de la Federación. tomo - XXVI. Pág. 801.

Ingresos deben ser destinados a cubrir los gastos públicos que en su conjunto figuran el presupuesto de egresos, sin que el Estado pueda antes de la recaudación, señalar un fin determinado al recurso. Así se deduce de la siguiente ejecutoria emitida -- por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

" Impuestos. De acuerdo con la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Mexicana, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de los -- tres requisitos fundamentales: 1o. que sea proporcional; 2o. que sea equitativo; y 3o. que se destine al pago de los gastos públicos. La falta de alguno de estos requisitos hace necesariamente que los impuestos sean contrarios a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concede una facultad omnímoda para satisfacer las exacciones que a favor del Estado fueran convenientes, sino una facultad fundada en esos tres requisitos ". (15)

Por ejemplo; va en contra de lo comentado y se -- considera Inconstitucional el decreto del 2 de Enero de 1963, -- por virtud del cual se crea un impuesto del 1% sobre diversas -- percepciones. La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1966, en los términos siguientes lo establece:

" XIV.- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón ".

Ese impuesto es Inconstitucional, porque la fracción IV de la Constitución, establece el deber general de contribuir para sufragar los gastos públicos y la Ley de Ingresos de-

(15) Jurisprudencia. Seminario Judicial de la Federación. tomo-LXV. Pág. 2723.

la Federación obliga a un grupo de causantes del impuesto sobre la renta a cubrir un renglón del presupuesto de egresos.

Distinta es la situación, cuando el Estado, recaudando un impuesto, distribuye su importe en la forma que estime conveniente, para cubrir los gastos públicos. En esa situación - los contribuyentes no sufren lesión en sus derechos.

### C).- LA OBLIGACION PISCAL EN RELACION CON LOS DERECHOS.

#### CRITICA DEL TERMINO.

Ya mencionamos que el término contribución comprende tanto a los impuestos como a los derechos. En nuestro país a éste tributo se le llama " derecho ", pero en otros países europeos como es el caso de Italia y España se le llama " tasa " o " Taxa ", empleándose como sinónimos ambos términos.

En efecto, en la legislación extranjera no se utiliza como en nuestro país el término Derecho, sino el término --tasa o taxa, dando lugar a confusiones, ya que en el idioma inglés significa el impuesto ( taxes ). Aún cuando nuestra legislación Federal y en casi en la totalidad de las locales emplean el término derecho y no el de Tasa o Taxa, ello no quiere decir que nuestro vocablo sea el más técnico y, por ende, exento de crítica, ya que en inglés los impuestos son conocidos también como - " dutys ", que en una traducción pura al castellano, significa - " derechos ".

Sin embargo, en la Ley de la Industria Eléctrica

encontramos que el legislador hace uso del término " tasa ", como sinónimo de derecho, no obstante que la Legislación Fiscal Mexicana ignora aquél término. Fuera de esta ley administrativa, - en ningún otro ordenamiento se usa dicho término pues el generalizado por el legislador es el de " derechos ".

#### DEFINICION.

Estos se desprenden del propio artículo 31, fracción IV de la Constitución, que establece el deber de contribuir para los gastos públicos de la Federación. Las contribuciones a las que se refiere la Constitución, son los impuestos y los derechos definidos por el artículo 2, fracción I y IV del Código Fiscal de la Federación, como cargas económicas impuestas a los particulares en pago de los servicios que reciben del Estado.

En efecto, nuestra legislación adopta el término de derechos, y lo prevé en el artículo 2, fracción IV del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos: " Derechos - son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación ". El primer Código Fiscal de 1938 los definía - como " Las contraprestaciones requeridas por el poder público en pago de los servicios administrativos prestados por él " y el segundo Código Fiscal de 1966, en su artículo 3, lo definía en los siguientes términos: " Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio ".

" Si consideramos que todos los servicios gubern

mentales son prestados por la administración pública, directamente por los órganos centralizados o a través de organismos descentralizados, es evidente que todos ellos pueden llamarse " públicos ", pero si se atiende a lo expresado por el artículo 3 del - Código Fiscal vigente hasta el 31 de Diciembre de 1982 y del primer Código Fiscal, hay que separar servicios públicos con servicios administrativos, entendiéndose por los primeros los que el Estado presta para la satisfacción de las necesidades de la colectividad y por los segundos, o sea los administrativos, los servicios que las autoridades prestan a los particulares en actos que sólo a ellos benefician, sea para que adquieran un derecho, porque la ley exige la intervención de la autoridad para la validez de un acto, o para la adquisición o comprobación de cierta situación jurídica ". (16)

También la Ley de Ingresos de la Federación que - cada año autoriza o aprueba el Congreso de la Unión, menciona como recursos del Estado " los derechos por la prestación de servicios públicos ".

Ahora bien, en la definición anterior, o sea la - de la Ley de Ingresos de la Federación, figuran como servicios públicos los que el Estado presta en materia aduanal, comunicaciones, educación, salubridad y otros, y como servicios administrativos las inspecciones, verificaciones, la expedición de copias, permisos y licencias, legalización de firmas, inscripciones en los registros públicos, etcétera.

Como se puede observar, el primer Código Fiscal - es más exacto en cuanto a términos se refiere, ya que especifica

(16) MARTINEZ LOPEZ, IUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 50.

que los derechos son pagados por el particular a cambio de un -- servicio administrativo prestado por el Estado, y no se paga ese derecho a cambio de un servicio público como lo establece el Código Fiscal vigente hasta el 31 de Diciembre de 1982. El servicio público el Estado lo presta para la satisfacción de las necesidades de la colectividad. El servicio administrativo, el Estado lo presta a los particulares en actos que sólo a estos les benefician.

Sin embargo, hay ocasiones, en que una actividad gravada requiere el pago de un derecho previo a la explotación, como sucede en los expendios de bebidas alcohólicas en la que se necesita para su apertura una boleta de registro, la cual requiere el pago de un derecho, independientemente del impuesto que recaiga en la explotación. Conviene resaltar que aunque el Código vigente define a los derechos como " las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación ". Sin embargo, los derechos siguen siendo contraprestaciones o servicios públicos prestados por el Estado a los particulares.

Entre los tratadistas mexicanos, Margain Manautou Emilio, ha propuesto que se defina a la contribución llamada derecho de la siguiente forma: " El derecho es la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de los servicios administrativos particulares ". (17)

De lo anteriormente planteado surgen dos interrogantes: lo. ¿ se pagan los derechos cuando el servicio es presta

(17) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. pag. 94.

do por la administración activa o directa, o cuando es prestado por la administración delegada del poder público ? y 2o. ¿ deben pagarse los derechos por toda clase de servicios que se reciben del poder público ? Para responder las interrogantes, veamos -- las características que para nuestra legislación Federal deben -- tener tanto el servicio administrativo como el precio para que -- algo se considere como derechos y, si por lo tanto, la definición que da el Código Fiscal de la Federación es correcta.

1.- El servicio debe ser prestado a petición del interesado.

Esto quiere decir que cuando el Estado obliga, a través de una ley, a los particulares que exploten determinada -- actividad o sean propietarios o poseedores de ciertos bienes, reciban continua o periódicamente la prestación de un servicio público, a cambio del cual pagarán un precio, estaremos en presencia de un servicio público y no de un servicio particular, es decir, estaremos en presencia de una contribución especial y no de un derecho.

En esos casos, se trata de actividades o bienes -- en los que la colectividad está interesada en que sea precisamente el Estado y no los particulares, el que preste el servicio, a fin de tener seguridad de que se preste efectivamente. Por consiguiente, sólo se estará en presencia de un servicio público particular cuando el usuario provoca su prestación.

2.- El servicio debe ser prestado por la administración activa -- de la Federación.

De acuerdo con nuestra Constitución, el Congreso de la Unión tiene facultad para establecer las contribuciones -- que basten a cubrir el presupuesto, el cual solamente prevé los gastos de la Federación misma que hace a través de su administrac

ción activa, o sea, que únicamente se pueden decretar tributos - que satisfagan el presupuesto de la administración activa del Estado, pero no la de los organismos de la administración delegada, ya que la administración delegada que percibe en el ejercicio de sus funciones no se destina a cubrir el presupuesto de egresos a que se refiere la fracción VII del artículo 73 Constitucional, - sino sus propios presupuestos.

Por lo tanto, si los derechos constituyen una figura jurídica tributaria y los tributos sólo pueden establecerse por el Estado Mexicano en su carácter de poder soberano, a fin - de recaudar los recursos que basten a cubrir el presupuesto de - su administración activa, tenemos que para que a un particular - se le exija el pago de una cantidad por concepto de derechos, es preciso que haya recibido un servicio, a través de una Secretaría o Departamento de Estado, y no por conducto de organismos o de empresas de participación estatal, ya que los ingresos que re ciben éstas últimas, no se destinan a cubrir los gastos públicos a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitu-- ción.

" Los servicios que prestan los organismos descentralizados, establecimientos públicos y empresas paraestatales - como Ferrocarriles Nacionales de México, Petróleos Mexicanos, Co misión Nacional de Electricidad, producen ingresos que pasan a - formar parte del patrimonio de dichos entes, teniendo el carác-- ter de precios o productos y no de derechos. Además no se desti-- nan a cubrir el gasto público, que es un requisito Constitucio-- nal ".(18)

3.- El cobro debe fundarse en una ley.

En efecto, el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y si los derechos son una contribución, hay que concluir que el Estado, para exigir el pago de una prestación tributaria por un servicio administrativo, debe apoyarse en una ley expedida por el Congreso de la Unión. Esta característica la recoge nuestra Constitución al consignarse en la definición de los derechos, que esta figura tributaria debe establecerse conforme a la ley.

Sin embargo, en la Ley de Ingresos de la Federación, se faculta al Poder Ejecutivo para crear, modificar o derogar las cuotas, tarifas o tasas de los derechos; es decir, el Poder Legislativo viola la Constitución al facultar al Ejecutivo en expedir en la ley de ingresos, la facultad que a él le compete legislar en materia de derechos. Por lo anterior, es conveniente modificar el segundo párrafo del artículo 131, en el sentido de que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para establecer, aumentar o disminuir las cuotas de los derechos expedidas por el propio Congreso, con la sola obligación de informar anualmente al Congreso del uso de esa facultad.

4.- El pago del precio es obligatorio.

Claro resulta que del hecho que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio, esto no quiere decir que los derechos se paguen voluntariamente. La provocación del servicio y el pago de su costo son dos cosas distintas. En el momento en que el Estado presta un servicio particular, cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge a cargo de éste la obligación de pagarlo; en ese momento el particular coincide

en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal. El hecho de demandar un servicio no impone la obligación de pagarlo; ésta obligación surge hasta el momento en que él es satisfecho.

Hay una regla general que establece que el precio se paga en el momento en que se provoca el servicio; pero si este servicio no llegare a prestarse, el pagador tendrá el derecho a la devolución de lo pagado, por no haber coincidido en la situación prevista por la ley, para que surja la obligación.

Hay discusión al respecto, es decir, autores como Rafael Bielsa, entre otros, argumentan que si los derechos son contribuciones, su pago es obligatorio; para otros, el pago de los derechos es voluntario, expresando que tratándose de impuestos, el contribuyente paga porque se ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria. En los derechos, por el contrario, el contribuyente paga para que se realice una determinada situación, es decir, se paga porque el contribuyente ha solicitado la prestación del servicio.

De lo anterior podemos decir que el hecho que el particular haya provocado la prestación del servicio, no significa que el pago del mismo sea voluntario, ya que si el Estado -- ejerce monopolio sobre el servicio y éste es esencial para el -- hombre, es imposible escapar de la obligación de pagar su costo o precio que por él se exige.

5.- La prestación debe ser proporcional y equitativa.

Si la Constitución, en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de cubrir una contribución para la satisfacción de los gustos públicos de manera proporcional y equitativa que disponen las leyes, los derechos deben también satis

facere dichos requisitos, o sea que la prestación debe guardar -- proporción con el costo del servicio. En caso contrario, si el -- precio es elevado en comparación con el costo del servicio, no -- hay proporcionalidad y equidad, ya que el Estado estará recupe-- rando cantidades superiores al costo.

De acuerdo con las características anteriores, pa-- ra que el pago pueda considerarse como un derecho, esta figura -- jurídica debe definirse como la prestación señalada en la ley y -- exigida por la administración activa, en pago de servicios parti-- culares administrativos.

También hay que considerar que el servicio parti-- cular administrativo debe ser prestado por la administración pú-- blica en ejercicio de sus funciones de derecho público, de ahí -- el concepto de derecho que reza: " Son derechos las contrapresta-- ciones que las leyes exigen que paguen aquellas personas que re-- ciben servicios de la administración pública en ejercicio de sus -- funciones de derecho público ".(19)

#### SU IMPORTANCIA COMO FUENTE DE INGRESOS.

Entre los tratadistas se sostiene que los dere-- chos se pagan de diferente forma: por ejemplo; se pagan en con-- traprestación de un servicio público particular; cuando el Esta-- do ejerce monopolio sobre el servicio; en la prestación de servi-- cios estén o no monopolizados; cuando el particular provoca la -- prestación del servicio; cuando el particular provoca la presta-- ción del servicio o cuando éste le sea impuesto por la ley; etcé

(19) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. 136. 434.

tera.

Pero en nuestra legislación fiscal, encontramos - que los derechos son contraprestaciones que se pagan tanto cuando el Estado ejerce o no monopolio sobre el servicio, como cuando el servicio es provocado o impuesto a través de una ley.

Sin embargo, se considera que la característica esencial de los derechos, que nuestra legislación debe recoger, es la de que el Estado ejerza monopolio sobre los bienes o servicios correspondientes. Esto quiere decir, que los derechos pueden aplicarse no sólo en contraprestación de servicios públicos monopolizados, sino también en tratándose de bienes sobre los -- que el Estado ejerza monopolio.

Sólo cuando el Estado monopoliza un servicio o un bien, podemos aseverar que el precio es público, en virtud de -- que éste se establece atendiendo sólo al interés general.

Como corolario podemos decir, que la importancia que tienen los derechos como fuente de ingresos, como fuente de recursos para el Estado, puede conceptuarse en el sentido de que a través de ellos el poder público recauda fuertes sumas que lo resarcen de las erogaciones que hace por la prestación de servicios, sobre los que ejerce monopolio, o que vienen a auxiliarlo en el sostenimiento de un servicio público general que, con el carácter de particular puede prestar en un momento dado.

Esta figura tributaria ocupa en la legislación mexicana, el segundo lugar en importancia, después de los impuestos, como fuente de ingresos para el Estado.

## EL DESTINO DE LOS DERECHOS.

Como cualquier otra contribución o tributo, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige que el rendimiento de los derechos se destine a la satisfacción de los gastos públicos; sin embargo, nuestro Código Fiscal de la Federación no lo expresa, ni mucho menos hace lo que por ejemplo el Código Tributario de Uruguay, el cual determina que " su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente ".

El mismo ordenamiento tampoco establece ningún elemento relativo al costo o cuantía del derecho en su definición; en cambio la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 2, establece; " Las cuotas de los derechos serán iguales, - pero quienes reciban servicios análogos y para su determinación se tendrá en cuenta el costo de dichos servicios o el uso que se haga de ellos ".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado " que durante algún tiempo la doctrina tributaria sostuvo la tesis de la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado por la administración pública y la contraprestación que debe cubrir el usuario "; pero actualmente se ha superado esta tesis, y por lo mismo, rechazada por nuestra Constitución.

Del análisis que se ha hecho del artículo 3, del Código Fiscal de la Federación y en contra de lo establecido en el artículo 4 del mismo Código Fiscal hasta el 31 de Diciembre de 1982, en cuanto al producto o precio público podemos concluir lo siguiente: El derecho es una contraprestación en dinero obligatoriamente establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado, prestados por la administración pú-

tlica. El derecho está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el gasto público ". (20)

Para finalizar este tema mencionaremos algunas diferencias y analogías entre los dos grandes tributos, los impuestos y los derechos.

#### DIFERENCIAS.

**DERECHOS.**- En el campo del derecho tributario del hecho jurídico stricto sensu emana el impuesto y del acto jurídico, la tasa o derecho. Esto es, cuando un particular requiere y el Estado le otorga un servicio público, se formaliza un convenio con perfiles y características propias del derecho público. Por ese servicio el particular paga un derecho; de la misma forma, el precio público deriva de un convenio en el que se establece una contraprestación a cargo de un ente paraestatal, el cumplimiento de una obligación de dar o de hacer; en ambos casos, derechos y precios públicos, de un modo consciente se encorvan hacia un fin, el de crear un crédito fiscal.

**IMPUESTOS.**- Estos se originan no de un acto jurídico, porque se generan en hechos que aunque sean voluntarios, no se efectúan con la intención de hacer surgir una deuda a cargo del contribuyente; esto resulta de la aplicación de una ley. El hecho, es cierto, es producido libre y deliberadamente, pero se motivó en un propósito distinto del de provocar el nacimiento de un crédito fiscal. Un acto de consumo tiene como intención y propósito el de usar el objeto de que se trate: una operación de compra-venta

se efectúa para adquirir el objeto comprado; cuando se obtiene un ingreso, es éste el que se desea y es que del acto de consumo, del contrato de compra-venta, derivan los impuestos relativos a ese hecho jurídico stricto sensu.

DERECHOS.- Se utilizan para cubrir servicios públicos particulares o divisibles.

IMPUESTOS.- Para cubrir servicios públicos generales o indivisibles.

DERECHOS.- Son proporcionales a la extensión del servicio y excepcionalmente a cuota fija.

IMPUESTOS.- Pueden ser a cuota fija, proporcionales y progresivos.

DERECHOS.- Se aplican únicamente para los particulares.

IMPUESTOS.- También se aplican para satisfacer otros servicios que no son indivisibles.

#### SEMEJANZAS.

- 1.- Ambos son contribuciones que establece el artículo 31, fracción IV Constitucional, y tienen como finalidad el de sufragar los gastos públicos.
- 2.- De acuerdo con la misma fracción IV, los impuestos y los derechos son proporcionales y equitativos.
- 3.- Tanto los impuestos como los derechos deben ser creados por una ley expedida por el Congreso de la Unión, de acuerdo con lo que dispone el artículo 73 Constitucional, que establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público esté autorizada para fijar su monto.
- 4.- Ambas se pagan en forma obligatoria.

#### D).- ELEMENTOS DE LA OBLIGACION FISCAL.

La obligación en materia fiscal la componen cuatro elementos importantes, sin los cuales no se presentaría ésta, es decir, los elementos de toda obligación en materia fiscal van, por decirlo así, coorrelacionados, de tal manera que si no se llega a dar uno de éstos, no se conformaría la obligación; éstos elementos son: el objeto, los sujetos, la base y la tasa.

Entremos pues, al estudio y análisis de cada uno de estos cuatro elementos de la obligación fiscal por separado; comencemos con el objeto.

##### 1.- OBJETO.

Sin lugar a dudas, el objeto es un elemento esencial para la existencia de toda obligación; en el campo del derecho tributario sucede lo mismo, ya que para la existencia de dicha obligación depende de que se den o no estos elementos.

Ahora bien, antes de empezar con el tema de éste trabajo, es necesario aclarar dos cosas que son muy diferentes entre sí, nos referimos al objeto de la obligación fiscal y al objeto del impuesto.

Sin embargo, sí pueden ser igual el objeto de la obligación fiscal y el objeto de la obligación civil, ya que ambas figuras engendran obligaciones de dar, de hacer y de no hacer.

Hay autores que limitan el objeto de la obligación fiscal, argumentando que ésta únicamente engendra obligaciones de dar; otros, con más acierto la amplían a obligaciones

de dar, de hacer y de no hacer. Esta última es la más acertada, dado que el objeto de la obligación es muy compleja y versátil. El objeto tiene tres acepciones: de dar, de hacer y de no hacer. Las dos primeras implican una conducta positiva; y la última, re presenta el objeto en forma negativa. A las dos primeras se les denomina prestación y a la tercera abstención. Pero en forma generica puede asignarse a cualquiera de éstas tres formas con el nombre de prestación.

En cambio, el objeto del impuesto se limita a una situación jurídica o de hecho gravado por la ley fiscal, o sea - el supuesto jurídico se da cuando el causante se ubica dentro de la norma jurídica tributaria; porque mientras no se ubique en el supuesto de ley, la obligación no nace, más sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis normativa. De ahí la independencia y separación de ambos objetos. La obligación fiscal no nace por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto, si no hasta que el particular realice el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza, surge la obligación fiscal.

Aquí, el objeto del impuesto es la situación jurídica que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; o dicho de otra forma, es la circunstancia en virtud de la cual una persona se ve obligada a pagar determinado tributo.

En efecto, el objeto es la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago de un impuesto. Por ejemplo, en el artículo 10. de la del del Impuesto al Valor Agregado, prescribe que se consideran gravados los siguientes actos o actividades: - I. La enajenación de bienes, II. La prestación de servicios independientes, III. El otorgamiento de uso o goce temporal de bie--

nes, y IV. La importación de bienes y servicios. En la forma en que se simplificó la ley del Impuesto al Valor Agregado, todas las demás leyes también lo indican.

Claro está, que la circunstancia por la cual da lugar al pago de un impuesto puede ser: la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la celebración de un contrato, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, etcétera. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo; generalmente el objeto da nombre al impuesto aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa mueble, un acto, un documento, una persona, que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación.

Tomando en cuenta que toda ley tributaria, ya sea que establezca un impuesto, una contribución especial o un derecho, debe señalar en sus primeros conceptos, cuál es su objeto, o sea, lo que grava. Por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, la Ley del Impuesto de Energía Eléctrica, la Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal, etcétera. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava, y como la regla general tiene una excepción, ésta también se encuentra en la ley como caso único. (21)

(21) MARGAIN M. N. UTOU, EMILIO. Institución al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, página 304. Tal es el caso de la Ley del Impuesto, cuyo título no nos dice que grava, sino cómo se acredita su pago.

Esto es, la ley impositiva al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de energía eléctrica, o la explotación forestal, nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismo, sino un acto o un hecho relacionados con ellos, es decir, el gravar la producción, el consumo o la explotación, está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la ley señala como hecho generador y que da origen al crédito fiscal; por ejemplo, el artículo 246 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en vigor desde el 1.º de Enero de 1942, en su capítulo de impuestos sobre expendios de bebidas alcohólicas nos dice: " que son objeto del impuesto los expendios de bebidas alcohólicas ".

Pero no siempre la ley tributaria grava en forma íntegra lo que señala como objeto, sino que admite una serie de deducciones o disminuciones, quedando afecto al pago del tributo una base distinta al objeto del mismo. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto a la Producción de Cerveza, señala como objeto del tributo la elaboración de cerveza y como base del mismo, era producción menos las mermas o pérdidas que la ley señala.

También, en ocasiones coincide el objeto con la base del tributo. Tal es el caso, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta, al gravar el ingreso bruto que percibe un asalariado o trabajador señala como objeto la misma base del impuesto, o sea el ingreso bruto.

Por último, podemos decir que la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, lo cual puede ser objeto de gravámenes, sea en forma simultánea, por los

distintos sujetos activos reconocidos por nuestra legislación -- ( Federal, Estatal y Municipal ), o por el mismo sujeto con más de un tributo, sin que en uno u otro se repunte inconstitucional el sistema tributario.

## 2.- SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURIDICO.

Al respecto, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos da la pauta de a quienes se les debe considerar como sujetos activos de las contribuciones cuando cita que las contribuciones atenderán a la Federación, a los Estados y a los Municipios, por el -- contrario, los sujetos pasivos serán aquellas personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros obligados al pago de las contri buciones. Por ejemplo: en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda persona física o moral estará obligada al pago de dicho im- puesto, según las actividades que realicen y que señala el artí- culo 10. de la mencionada ley.

En otras palabras, el sujeto activo es aquella -- persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una - prestación fiscal. Puede ser la Federación, los Estados y los Mu nicipios. El sujeto pasivo, es la persona física o moral, mexica na o extranjera, que de acuerdo con las leyes, estará obligado - al pago de una prestación determinada al fisco.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación vi- gente hasta el 31 de Diciembre de 1982, también define al sujeto pasivo dentro del capítulo I, del título segundo denominado " De los sujetos ", diciendo en su artículo 13: " Sujeto pasivo de un

crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco Federal ". Se incluye en el concepto de sujeto pasivo, a las unidades económicas, definiéndolas como: " cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros ". Estas unidades son: " La unión de personas que reúnen sus capitales y esfuerzos de trabajo para la obtención de resultados económicos ".

A mi modo de ver, el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de Diciembre de 1982, fué omiso al no conceptuar o cuando menos referirse al sujeto activo de la relación fiscal, porque el rubro que nos ocupa se titula, " De los sujetos ", y el Código vigente, estima que es más confuso o parpo al señalar únicamente que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes vigentes respectivas...

Retomando lo anterior, podemos decir que el segundo de los cuatro elementos, o sea los sujetos, está preceptuado por dos partes; una que debe exigir ( en este caso será la Federación, los Estados y los Municipios ) y otra que debe cumplir - ( puede ser una persona física o moral, mexicana o extranjera ). A la primera se le denomina sujeto activo y a la segunda, sujeto pasivo.

Conviene hacer notar también que es válido jurídicamente que exista pluralidad de acreedores, deudores, o bien, de unos y otros, a quienes se les denomina sujetos pagadores, -- mismos que veremos más adelante; sin embargo, existen también -- otros sujetos que no se les considera ni sujetos activos ni sujetos pasivos, sino únicamente sujetos terceros afectados, pero da

do el párrafo en estudio no es conveniente citarlos, toda vez -- que en su oportunidad los mencionaremos.

Si comparamos estos elementos, es decir, los sujetos de la obligación en materia fiscal con los sujetos en materia civil, podemos decir que nada impide técnicamente que es sujeto pasivo se indeterminado, basta que exista en el momento de cumplirse, quién la exija o quién la pague, es decir, al fisco -- no le intereza quién pague la prestación, sino que la paguen.

Esa relación jurídica se reduce a un poder exigir del sujeto activo y a un deber cumplir del sujeto pasivo, es decir, esta relación jurídica está protegida por el derecho objetivo que da al sujeto activo la facultad para obtener del sujeto -- pasivo el objeto de la obligación en caso de que el sujeto pasivo no cumpla voluntariamente con esta. Este segundo momento que se origina con el hecho ilícito, no es ya una relación jurídica, sino una consecuencia de haberla incumplido, es decir, es la -- coacción del poder público para que se haga efectiva la obligación cuando el sujeto pasivo no cumpla voluntariamente con su -- prestación.

a).- CONCEPTO.

Siendo la obligación tributaria el contenido de -- la relación jurídica tributaria, supone, como es esencial, la -- existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor, o sea el sujeto pasivo y el sujeto activo.

A los sujetos los podemos conceptualizar de la siguiente forma: el sujeto activo es la persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal. El sujeto acti

vo puede ser la Federación, los Estados y los Municipios. El sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco.

Cabe hacer mención que dentro del concepto de sujeto pasivo encontramos a las unidades económicas, que son agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa a la de -- sus miembros.

Una vez conceptuados ambos sujetos de la obligación fiscal, pasemos pues al análisis de cada uno de ellos.

#### b).- SUJETO ACTIVO.

En términos del artículo 31, fracción IV, Constitucional; " Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa -- que dispongan las leyes ".

Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios; con la diferencia de que sólo los dos primeros, es decir, la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente podrán administrar su hacienda, la cual se formará con las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115 Constitucional, fracción IV, ningún otro organismo o corporación puede, en ningún momento, ser acreedor de créditos fiscales.

" Es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen sobera-

nía fiscal como son los poderes legislativos ( Federal y Local ), porque la misma se traduce en la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, sólo puede recaer en el Poder Legislativo Federal como Local, y por lo que respecta a los Municipios, las Legislaturas de los Estados establecen las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el Municipio no es titular del poder fiscal, sino que es titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo, o lo que es lo mismo, es el recaudador del impuesto ".(22)

En efecto, dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios, y son sujetos activos porque tienen el derecho de exigir el pago de los tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí mismo los impuestos municipales, sino que son fijados por las Legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción II, del artículo 115 Constitucional hasta antes de la reforma de 1983, decía: " Los Municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán suficientes para atender a las necesidades Municipales ".

Con fundamento en esta disposición constitucional,

la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia en los siguientes términos: " Los impuestos municipales decretados por los Ayuntamientos y no por las legislaturas no tienen el carácter de leyes, y de hacerlos efectivos importa violación a la constitución ".(23)

Asimismo, la fracción IV, del artículo 115 Constitucional, reformado por el decreto del 2 de Febrero de 1983, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 del mismo mes, dice: " Los Municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenecan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor ".

El principio de ambas fracciones del artículo 115 Constitucional, es el mismo, por lo que teniendo en cuenta la diferencia explicada podemos decir que la Federación y las Entidades Locales tienen soberanía tributaria plena. Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Ahora bien, como sabemos, no solamente la Federación, los Estados y los Municipios son los entes encargados de recaudar las contribuciones, sino que también encontramos a los organismos que integran la Administración Pública Paraestatal, es decir, como sabemos, la Administración Pública esta integrada por organismos descentralizados fiscales autónomos, como el Seguro Social, el Infonavit, etcétera, los cuales vienen a ser también sujetos activos individualizados del crédito fiscal. Estos organismos encuentran su fundamento en los artículos 10. y 45 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal, en rela-

(23) Apéndice al tomo LXXVI del Seminario Judicial de la Federación. Primera parte, vol. II. pag. 801.

ción con los artículos 5 y 268 de la ley del Seguro Social; así como los artículos 2 y 30 de la Ley del Fomento Nacional de Vivienda para los trabajadores.

De esta forma, son sujetos activos del crédito -- fiscal:

El fisco Federal,

El fisco Estatal,

El fisco Municipal,

El fisco del Distrito Federal,

Los organismos fiscales autónomos descentralizados de la Administración Pública Paraestatal ( en la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal ).

Ya mencionamos que en la relación jurídico tributaria sólo el Estado o una persona de derecho público pueden ser sujetos activos. No obstante, " quién hace el pago de un tributo por cuenta de otro se subroga en el derecho del fisco y tiene, - por decirlo así, una acción en contra del contribuyente original; sin embargo, el fisco se limita al derecho de repetir en contra del deudor directo, aún cuando no mediante la vía, inejercitable por el subrogatario, del sistema privilegiado que sólo al Estado le corresponde ". (24) Aquí se trata de una transmisión del derecho sustantivo y no de la acción procesal. Es decir, no existe - una total y completa sucesión de los derechos del acreedor, que en su conjunto son un atributo de la soberanía financiera. Claro está, que el sólo hecho que otra persona pague el impuesto al Estado, no quiere decir que ya se liberó de su obligación, sino --

(24) GORTINA, ALFONSO. La Obligación Tributaria y su Causa. Página 20.

que el Estado puede solicitar el pago a la misma persona cuando se encuentre en la misma situación prevista por la ley tributaria. Al Estado no le interesa la acción que tenga el deudor de exigir el pago al deudor principal, por el hecho de que éste lo haya hecho. La conclusión a la que se llega, es que los acuerdos o convenios entre sujetos pasivos son privados y no es posible para el fisco como acreedor, conocer dichos convenios.

Dino de Jarach, argumenta al respecto: "esos pactos no son ilícitos ni tampoco nulos o anulables, por cuanto a que nadie impide que en las relaciones económicas entre las partes, éstos convengan entre sí las obligaciones respecto del pago del impuesto..." (25)

Con lo anterior, surge una interrogante en el sentido de que si el Estado puede reunir las dos cualidades, es decir, si puede ser sujeto activo del crédito fiscal y sujeto pasivo al mismo tiempo, la posibilidad de que llegue a darse esta situación ha sido muy discutida por la doctrina y la jurisprudencia, debido, precisamente, a la necesidad de que frente al acreedor se encuentra el deudor, sin embargo, en materia de impuestos estatales, no cabe duda alguna debido a la existencia de numerosos preceptos legales que expresamente prevén que el Estado sea deudor del impuesto.

En definitiva, creemos que salvo que exista una expresa disposición legal en contrario, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos, establecidos por él mismo, frente a las numerosas normas legales que admiten de manera expresa la inimputabilidad del Estado.

(25) DE JARACH, DINO. Curso Superior de Derecho Tributario.  
pág. 240.

En efecto, ha habido repugnancia por admitir que el Estado pueda llegar a ser deudor del impuesto. A primera vista resulta inconcebible, por considerar que produciría una confusión al tener las dos cualidades de acreedor y de deudor, en la misma relación jurídico tributaria, sin embargo, debe considerarse que en los Estados Federales, las Entidades Locales y la Federación pueden ser sujetos activos y pasivos indistintamente de una relación tributaria.

Lo anterior se desprende del mismo artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que dispone: " La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y los organismos descentralizados, deberán aceptar la traslación del impuesto y en su caso pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público ".

Por último, la tesis de que el Estado puede ser sujeto pasivo del impuesto, ha sido acogida en México en el artículo 3 del Código Aduanero, el cual dispone: " que son sujetos del impuesto al comercio exterior, la Federación.- lo que hace que sea al mismo tiempo sujeto activo y pasivo de la relación tributaria-, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, los organismos descentralizados, no obstante las disposiciones al contrario que tengan sus leyes orgánicas y las instituciones de beneficencia privada y las demás personas físicas o morales con arreglo a las siguientes normas ".

OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA RELACION JURIDICA  
TRIBUTARIA. SUJETOS ACTIVOS.

Ya sabemos que dentro de la relación jurídica tributaria se enjendran obligaciones para tres tipos de personas -- ( sujeto activo, sujeto pasivo y los sujetos terceros afectados ). El sujeto activo enjendra obligaciones de dos tipos: las principales y las accesorias. Las primeras, o sea las principales, consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria. El percibir el cobro de los impuestos no es un derecho del Estado, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Un impuesto al ser establecido en la ley, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Pero si el fisco dejara de cobrar un impuesto, estaría concediendo de hecho una excepción que está prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y que colocaría al particular beneficiado en una situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicaría al Estado al disminuir los ingresos que percibe y a los causantes en general que verían aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de esta obligación por parte del Estado, o sea la de percibir el cobro del impuesto puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puedan causar.

Así lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en una resolución: " Las autoridades fiscales están -- obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones ". (26)

(26) Revisión número 4684/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín

Ya mencionamos que en el derecho tributario se enjendran obligaciones de tres tipos; es decir, obligaciones de dar, de hacer y de no hacer. En este caso, el sujeto activo enjendra únicamente obligaciones de hacer, o sea la obligación de percibir y cobrar la prestación tributaria.

El segundo tipo de obligaciones que tiene el sujeto activo, son las accesorias. Estas son aquellas que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- A).- Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, - fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etcétera.
- B).- Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir u otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales respectivas, etcétera.

c).- SUJETO PASIVO.

De acuerdo a lo expuesto en el inciso a), de este capítulo, el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, mismo que se puede denominar de diferentes formas; por ejemplo, deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto principal, sujeto directo, deudor verdadero, causante, contribuyente, etcétera, denominaciones que derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que pueden resultar responsables de una obligación fiscal, ya sea porque el sujeto no le haya dado cumplimiento o porque la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito fiscal.

Por lo anterior considero que es necesario y conveniente que en nuestra legislación fiscal se haga una distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los diversos responsables que surgen por diferentes causas o motivos que tuvo en cuenta la ley.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en el modelo del Código tributario para América Latina que distinguía dos tipos de sujetos: el sujeto pasivo contribuyente y el sujeto responsable. Aunque a ambos les daba el carácter de pasivos, al establecer en su artículo 22 lo siguiente: "es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable". Definitivamente, el precepto anterior mezclaba contribuyente con responsable, lo que les da el carácter especial de sujetos pasivos.

Por su parte, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, del 30 de Diciembre de 1938, dice: "sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de --

acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal ". Pero el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, del 30 de Diciembre de 1966, dice: " sujeto pasivo de un crédito fiscal es la -- persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo -- con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal " .

En este artículo, o sea el de 1966, se agrega el término " mexicana o extranjera " y se suprime " de una manera -- directa ", en relación con el artículo 20 del Código de 1938. En nesto Flores Zavala nos dice que dicha adición se deriva de que se suprimió la enumeración de quiénes podían ser sujetos pasivos, que contempla el Código anterior y la supresión del término " de una manera directa " se hizo seguramente para evitar las confusiones a que podrían dar lugar. " Una persona esta obligada al -- pago de una prestación al fisco federal, cuando éste está en la facultad de exigir el pago de la prestación debida ". (27)

De acuerdo con este criterio, es sujeto pasivo -- del impuesto el individuo cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, la persona que realiza el acto, produce o es dueño del objeto que -- la ley señala y toma en consideración al establecer el gravámen. Pero también el individuo a quién la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

No obstante las diversas denominaciones que sobre el sujeto pasivo existen en nuestra legislación, éstas no coinciden con personas reconocidas por el derecho privado, ya que en --

(27) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexi--  
canas. pág. 54.

derecho tributario se admite la existencia también de determinados entes que aquella rama desconoce; así tenemos a las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre la cual — puede recaer la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal, por lo que para el derecho tributario el concepto de deudor es — más amplio que para las demás ramas del derecho.

Se ha dicho que el sujeto pasivo del crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes, esta obligada al pago de una prestación — determinada al fisco federal; sin embargo, la causa de responsabilidad del sujeto pasivo proviene de distintos conceptos: bien sea porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, — sólo o en concurrencia de otras personas; porque él haya sustituido al deudor primitivo voluntariamente o por el imperio de la — ley; por el incumplimiento de una obligación que la ley le impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dió nacimiento; o bien, — por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto al pago de un gravámen no cubierto por el deudor primitivo.

De lo anterior se deduce que existen diversos sujetos de acuerdo, claro, a la causa u origen de la responsabilidad; así tenemos:

- 1.- sujeto directo,
- 2.- sujeto sustituto,
- 3.- sujetos terceros afectados, y
- 4.- sujeto pagador.

Comencemos con el análisis de cada uno de los sujetos pasivos de la obligación tributaria; aclarando que en este

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

punto sólo nos ocuparemos del deudor principal o directo.

En efecto, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1938 establece: " que es sujeto o deudor de un crédito fiscal la persona física o moral que de acuerdo con las leyes, está obligado de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal ".

Como se ve, el Código Fiscal de la Federación toma en cuenta como elemento esencial del sujeto directo, que tenga la obligación de pagar; el Código no considera con esa calidad, es decir, de sujeto directo, a la persona que haga el ente sin tener deber legal de ello. Tal es el caso, del traslado, incidencia o repercusión de los impuestos en que los terceros liberan de la obligación de pagar al sujeto directo, sin que por ello adquirieran ningún derecho para con el fisco, al que no pueden hacerle reclamación alguna, ni aún en el caso en que hubieran pagado indebidamente o con exceso.

De esta forma, es sujeto pasivo principal o directo, o también llamado sujeto por adeudo propio, la persona que la ley tututaria señala como causante o contribuyente, ya que no sólo está obligado a enterar la prestación fiscal, sino que debe cumplir con todas las formalidades que las leyes imponen, para la vigilancia fiscal, la determinación de la existencia del crédito fiscal y su liquidación. O como dice Dino de Jarach " es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza ".(28)

(28) DE JARACH, DINO. Curso Superior de Derecho Tributario.

Sin embargo, el Código Fiscal de 1938 establece - como casos especiales de deudores directos, a los herederos, con siderándolos en el artículo 22 como " deudores con responsabilidad directa y adeudo propio ", por el impuesto que corresponde a la porción que heredan.

Por su parte, Ernesto Flores Zavala designa al su jeto pasivo por adeudo propio, o causante, o lo que es lo mismo sujeto directo o principal, con el nombre de sujeto pasivo con - responsabilidad directa, y esta la tiene la persona cuya situa- ción coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o es propieta- ria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, - etcétera, y agrega " es decir, que se encuentre en la situación que da nacimiento al crédito " y que " la persona que tiene esa responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal ". (29)

Ahora bien, qué personas pueden ser consideradas deudores directos. Bueno, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación de 1966, define a los sujetos pasivos del crédito fis- cal " como las personas físicas o morales, mexicanas o extranje- ras, que de acuerdo con la ley, está obligada al pago de una - - prestación determinada al fisco federal ". ( artículo 13 )

Así, el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria puede recaer en :

- 1.- Una persona física ( artículo I y II, del Código Fiscal de la Federación de 1938, artículo 13 del Código Fiscal de la Fedeg ración de 1966 y artículo 10. del Código Fiscal de la Federa ción de 1981 ).

(29) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexi canas. Pág. 86 y 87.

- 2.- Una persona moral privada, como por ejemplo, una Sociedad -- Mercantil ( artículo 21, fracción III, del Código Fiscal de la Federación de 1938, artículo 13 del Código Fiscal de la -- Federación de 1966 y artículo 10. del Código Fiscal de la Fe deración de 1981 ),
- 3.- Los establecimientos públicos y en general los organismos pú blicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con - personalidad jurídica propia, como por ejemplo, Petróleos Me xicanos, Ferrocarriles Nacionales de México y otras institu ciones análogas ( artículo 21, fracción IV, del Código Fis cal de la Federación de 1938, artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1966 y artículo 10. del Código Fiscal de la Federación de 1981 ),

" Conforme al Código Fiscal de la Federación de 1938, en sus artículos 20 y 21, es sujeto pasivo o deudor del crédito fis cal, la persona física o moral que de acuerdo con las leyes esta obligada de manera directa al pago de una prestación de terminada al fisco federal. Esa calidad puede recaer sobre - los establecimientos públicos y sobre los organismos públi-- cos con funciones descentralizadas del Estado, pero con per sonalidad jurídica propia. Son éstas las características que concurren en la administración de Ferrocarriles Nacionales - de México, que constituye un organismo público descentraliza do por la prestación del servicio de transporte, por lo que nada impide que ese establecimiento público sea sujeto pasivo o deudor del crédito fiscal ". (30)

(30) Revista del Tribunal Fiscal, número 85 y 86, pág. 71. cita do por FLOREZ GALVAZ en su libro Elementos de Fi nanzas Públicas Mexicanas. pag. 62.

- 4.- La Federación, los Estados y los Municipios, como personas de derecho privado. Esto quiere decir que la Federación, los Estados y los Municipios son sujetos pasivos del impuesto -- cuando realicen actividades que no correspondan a sus funciones propias de derecho público, sino cuando actúe como persona de derecho privado. Por ejemplo, el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta el 31 de Diciembre de 1982, establece: " que están exentos del impuesto las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al Gobierno Federal, al Distrito Federal y a los Municipios cuando estén destinados a un servicio público "; luego entonces, las empresas de los Estados y Municipios no destinados a un servicio público, sino que funcionan como empresas privadas, si están sujetas al pago de los impuestos, pues se les consideran sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. -- También el artículo 1º párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación de 1981, dice: " La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente ". Y el artículo 30. párrafo segundo, de la ley del Impuesto al Valor Agregado a partir del 10. de Enero de 1980, dice: " La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen y que no correspondan a sus funciones de derecho público ".
- 5.- Las unidades económicas, o sea las agrupaciones que no tienen personalidad jurídica ( artículo 21, fracción V del Código Fiscal de la Federación de 1938, artículo 31, fracción III, del Código Fiscal de la Federación de 1966 y artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)

Nunca ha habido dificultad en aceptar que pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria tanto las personas físicas como las morales o jurídicas. En cambio, se han producido discusiones cuando se trata de definir si las unidades económicas, o entes colectivos no dotados de personalidad jurídica por otras ramas del derecho, fundamentalmente por el derecho privado, pueden ser sujetos pasivos y hasta qué punto puede llegar esa atribución de sujeto de derecho.

El Código Fiscal de la Federación de 1966, en su artículo 13 incluye dentro de las personas morales a las unidades económicas, cuando afirma: " también es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa a la de sus miembros; para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan éstas agrupaciones a las personas morales ".

Ahora bien, ¿quién asumirá la obligación de pagar o mejor dicho, quién será sujeto pasivo del crédito fiscal - en éstas unidades económicas, es decir, será deudor y habrá de responder del cumplimiento de la obligación el propio ente colectivo, o bien lo serán las personas físicas o jurídicas, que la componen ?.

Frente a este problema, la doctrina italiana sostiene que para que se reconozca a una unidad económica como sujeto de derecho, es necesario que dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, y una organización suficiente, de tal forma que posean órganos o representantes para la formación de la voluntad del ente y para realizar las negociaciones de su comercio jurídico. Esto es, exigirle tales características a las unidades económicas, no habrá problema de denominarlas sujetos deudores del crédito fiscal.

Nuestro Código Fiscal le atribuye la calidad de -- sujetos pasivos a las unidades económicas; pero desafortunadamen -- ten, el texto no es suficiente para afirmar, que está compren -- diendo a las agrupaciones de personas y a las comunidades de bie -- nes, o universalidades de derechos, entre los que se encuentran las coo -- propiedades y las sucesiones.

En embargo, puede suceder que varias personas -- sin constituir una persona moral, en los términos del derecho -- privado, unan sus patrimonios o exploten en conjunto determinada fuente de riqueza, en tal forma, que su actividad económica reu -- nida sea algo distinta de la actividad económica de cada una in -- dividualmente. También puede darse el caso de que varias perso -- nas morales, constituyan una unidad distinta; en este caso se -- presenta cuando varias personas morales o sociedades independien -- temente de unas de otras, coordinan sus capitales de tal forma -- que en realidad constituyan todos ellos una sólo unidad económi -- ca; en este caso, la unidad económica se considerará como si fue -- ra un sólo sujeto pasivo, independientemente de cada una de las -- empresas que la constituyen.

Al contrario, cuando diversas personas morales só -- lo se unen para efectos de desarrollar una acción conjunta, pero -- sin que tal unión implique una vinculación de sus patrimonios, -- cada una de ellas conservará su calidad de sujeto pasivo.

É.- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado -- Mexicano ( artículo 30, fracción III del Código Fiscal de la Fe -- deración de 1938 y artículo 16 del Código Fiscal de la Federa -- ción de 1966 ). El artículo 10. del Código Fiscal de la Federa -- ción de 1961, en el párrafo tercero dice: " los Estados Extranje -- ros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impues --

tos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades u órganos pertenecientes a dichos Estados ".

#### OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.

Las obligaciones del sujeto pasivo son de dos clases: principales y secundarias. La obligación principal es sólo una, el pago del impuesto. Las obligaciones secundarias son de tres clases: de dar, de no hacer y de tolerar. Son obligaciones de dar, por ejemplo, presentar avisos de iniciación de operaciones, presentar declaraciones, llevar libros de determinada clase, etcétera. Son obligaciones de no hacer, por ejemplo, no tener -- aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado -- aviso a las autoridades fiscales, no proporcionar datos falsos, no transportar artículos o productos gravados por la ley sin que estén acompañados de la documentación que demuestre el pago del impuesto, no alterar o destruir las envolturas o sellos oficiales, etcétera. Y por último, son obligaciones de tolerar, por -- ejemplo, permitir la práctica de visitas de inspección de los li bros, locales, documentos, bodegas, etcétera, de la propiedad -- del causante.

Al respecto, la tercera sala del Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar el juicio 3578/43, dijo: " Las disposiciones contenidas en las leyes en materia fiscal que impongan cargas de carácter tributario, aún cuando impliquen fundamentalmente la obligación de verificar el pago correspondiente a los -- sujetos pasivos del impuesto, envuelven al mismo tiempo un conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que el Estado establece

con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a los particulares ". (31)

Sin embargo, hay ocasiones en que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, es decir, la de pagar el tributo, pero sí las secundarias; "esto sucede cuando reuniéndose -- todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con lo previsto en la ley, falta sólo la realización -- del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación -- de pago, no trate de burlarlo ". (32) por ejemplo, de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los causantes pagarán el impuesto sobre la base de la utilidad percibida en un año; si el -- causante en un ejercicio sufre pérdidas no estará obligado al pago del impuesto, porque no ha percibido una utilidad gravable, -- pero tendrá la obligación de presentar su declaración anual como cualquier causante con esos ingresos, y cumplir con las demás -- obligaciones que señale la ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, precisamente para que el fisco sepa que si no paga -- el impuesto es porque no tiene obligación de hacerlo, y no porque trate de evadirlo.

También, el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación de 1981, en su párrafo cuarto, dice: " las personas -- que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligados a -- pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes ".

(31) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Número 85 y -- 86, pag. 71

(32) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 59.

Cabe hacer notar que las obligaciones secundarias subsisten mientras exista la posibilidad de que se de la obligación principal, y cosa contraria, al desaparecer esta posibilidad, como sucede con los comerciantes al dejar de serlo, entonces también las obligaciones secundarias desaparecen. En este caso, es decir, en el que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí la secundaria y que estas subsisten mientras existan aquellas, la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación reconoció lo siguiente: " La circunstancia de que una persona haya tenido el carácter de causante en una época, no significa que ha de conservarlo indefinidamente y que esté obligado en forma vitalicia a cumplir con los deberes que las leyes imponen a todos los causantes ". (33)

d).- SUJETOS TERCEROS AFECTADOS.

Ya explicamos que el deudor con responsabilidad directa, o sea el sujeto pasivo principal, es aquella persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

La persona que tiene esta responsabilidad, es un verdadero deudor del crédito; las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudoras, sino responsables. De esta manera, la palabra deudor comprende dos acepciones: una estrecha, comprendiendo a la persona con responsabilidad directa por encontrarse dentro de la situación que da nacimiento al crédito fiscal y otra amplia, - -

(33) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Número 37 - 48, citado por VICENTE AVILA, SANCHEZ, en su libro Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Pág. 60.

abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco. es decir, a toda persona con responsabilidad fiscal, cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad.

Los otros tipos de responsabilidad surgen cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dió nacimiento al crédito fiscal, se convierten a su vez en deudores o sujetos por mandamiento de la ley, fundado en las siguientes causas:

- 1.- Por voluntad de terceros;
- 2.- Por disposición de la ley, con el objeto de controlar la percepción del impuesto;
- 3.- Por incumplimiento de una obligación legal;
- 4.- Por la tenencia de alguna cosa que está respondiendo de un crédito fiscal.

Debido a la finalidad del tema, nos ocuparemos en estudiar los casos uno y dos, o sea el deudor responsable -- por sustitución, ya que los casos tres y cuatro hay responsabilidad solidaria y objetiva, mismas que nos ocuparemos en subinciso por separado.

En efecto, el sujeto pasivo responsable por sustitución, es un tercero ajeno a la situación que dió origen al nacimiento del crédito fiscal; ya sea que se de por la voluntad de los terceros afectados, o bien por disposición expresa de la ley.

El Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 27, disponía que " serán sujetos del crédito fiscal en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal ".

Sin embargo, las leyes tributarias de la época no

consagraron la figura auténtica de la sustitución, que eliminaba al sujeto pasivo principal por el sustituto. También en algunos casos, sin eliminar al sujeto pasivo principal, agregaba un nuevo deudor, a quién lo hacían responsable de retener el tributo del principal o bien de recaudarlo, para después entregar lo recaudado al sujeto activo ( Oficina Recaudadora ).

" Con cierta razón, Ernesto Flores Zavala aceptó la terminología de " responsabilidad sustituta " por la de " sujeto sustituto ", lo cual implica una auténtica sustitución, ya que en realidad no se realiza una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto, sino habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta, de manera que el nombre no corresponde a una sustitución real " (34) Para evitar confusiones, Joaquín E. Ortega y Dino de Jarach, -- ambos llaman al sustituto " agentes de retención " y " agentes de recaudación ", (35) por la comodidad que supone gravar a una sola persona en lugar de hacerlo con tantas.

El Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de Diciembre de 1966, en su afán de simplificar los tres tipos de responsabilidad por deuda ajena, dispone en su artículo 14, fracción IV, que " son responsables solidariamente... las -- personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros ". Desde luego hay que resaltar el grave error de llamar terceros nada menos que a los sujetos pasivos principales de quienes se recauda o se retiene --

(34) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 95.

(35) Citado por MARGAIN MANAUTOU, ELILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 280.

el tributo. Por otra parte, se advierte en las disposiciones legales, que no se puede poner en el mismo plano a los sujetos con responsabilidad sustituta con los demás responsables, ya que los sustitutos se colocan en primer plano frente al acreedor de la prestación tributaria, mientras que los demás aparecen cuando la prestación no se cumplió.

Por otra parte, los dos casos que se estudian, es decir, los terceros voluntarios y los terceros por disposición de la ley, son de tal forma diferentes que no hay razón alguna para englobarlos dentro de la denominación común de responsabilidad sustituta, por lo que propondremos un nombre para cada caso. Estos casos son los siguientes:

- a).- cuando un tercero se obliga voluntariamente para con el fisco por el responsable directo.
- b).- cuando es establecida por la ley.

En el Primer caso, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1938, establecía que " la circunstancia de que un tercero se obligue al pago de un crédito fiscal en sustitución del deudor primitivo, no excluye a éste de la relación tributaria, pero obliga solidariamente a aquél ".

Esta situación que señala el artículo 26, es semejante a la que en el derecho privado se conoce con el nombre de sustitución del deudor, que se realiza cuando un tercero se obliga a pagar por el deudor. Pero esta semejanza entre ambos no es total, ya que existen dos diferencias entre ambos: la primera, es que en el derecho privado al efectuarse la sustitución, el deudor primitivo queda exento de la deuda total tal y como lo establece el artículo 2053 del Código Civil, en tanto que en el derecho tributario, el deudor por sustitución continúa siendo res-

ponsable. La segunda diferencia es que en el derecho privado, -- para que exista la sustitución del tercero, es necesario que el acreedor esté de acuerdo con tal operación, es decir, que consienta expresa o tácitamente la sustitución, ya que de no hacerlo así podría causar perjuicio ( artículo 2051 del Código Civil vigente ). En cambio, en el derecho tributario, el fisco no puede negarse a la sustitución, porque no le causa perjuicio alguno. Este tipo de sustitución se llama responsabilidad por voluntad - del tercero.

Pero no siempre un tercero que paga en sustitución del deudor principal es responsable voluntariamente, también puede estar obligado sin que previamente consienta el pago, es decir, no debe confundirse la figura del que se obliga con el fisco a pagar por otro, con el que paga por otro sin obligarse previamente al pago. En el primer caso, conserva el carácter de sujeto pasivo en términos del artículo 26, en el segundo caso, conserva el carácter de tercero, pero ya no voluntario, sino que será tercero afectado de la relación jurídica tributaria.

En el segundo caso, el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación de 1938, decía: " serán sujetos del crédito fiscal en sustitución del deudor principal, todas las personas - que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que - sean objetos directos de un impuesto personal ". Sin embargo, si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal, el deudor -- primitivo queda solidariamente obligado a ello.

Por último, y dado que el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación de 1938 no define con precisión el fenómeno de la sustitución, ni tampoco el Código Fiscal de la Federación de 1966 y ni el vigente, podemos decir que ésta consiste en

el traslado a otra persona ( tercero ) de algunas obligaciones- que la ley impone al sujeto pasivo directo con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

e).- SUJETO PAGADOR.

Por último, tenemos al sujeto pagador, que es -- aquél que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos ( incidencia, tracción, etcétera ), en realidad paga el gravámen, por que es la economía de éste la que resulta afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Recordemos que los impuestos indirectos son aquellos en donde el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas el gravámen, en este caso al sujeto pagador, de manera tal que el sujeto pasivo no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado, el comerciante - directamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al fisco federal. O en el Impuesto al Producto - del Alcohól, que es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quién en realidad lo paga es el consumidor, porque en el - precio al que se le venda el alcohól estará incluido el importe del impuesto.

La personalidad del sujeto pagador es ignorada - por la ley, aún cuando el legislador deba tenerlo en cuenta al establecer el gravámen, pero sin hacer referencia de él en la - ley.

Hay distinción muy clara respecto del sujeto pasi- vo del impuesto y del sujeto pagador del mismo, estas son las si

guientes:

- 1.- En la relación tributaria existe un vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto, luego entonces, no hay relación jurídica tributaria entre el sujeto pasivo y el sujeto pagador del impuesto. Esto es cierto, pues ni la propia ley fiscal ni otra disposición jurídica lo contempla, es decir, se desconoce por completo en la ley la figura del sujeto pagador, por lo mismo, no hay relación tributaria.
- 2.- Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del mismo. Esta es deducible de la anterior, ya que si no existe una relación de carácter tributaria entre ambos, lógico es pensar, que las relaciones que se lleguen a dar entre ambos serán de carácter -- privado.
- 3.- Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las situaciones entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador, reconociendo el derecho del sujeto pasivo para trasladar el impuesto al pagador. Este es el único caso en que la ley, a través de la figura de la traslación, establece la relación con el pagador.

### 3.- LA BASE.

El principio Constitucional de proporcionalidad y de equidad de las contribuciones determina que no toda persona señalada como causante en las leyes tributarias deben pagar -- igual cantidad.

Esto quiere decir, que la base esencial para determinar el importe de una contribución personal se establece a

través de la Capacidad Tributaria que cada sujeto tenga; y para medir la carga en relación con esta capacidad tributaria, las leyes fijan bases de cálculo como son: las tarifas, las tasas y -- las cuotas.

De esta forma, la base imponible, que es lo mismo al ingreso gravable de acuerdo con el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que " la fracción neta del valor de la propiedad, o del ingreso o ganancia sujeto al gravámen, es la base imponible ". En efecto, en el impuesto sobre la renta, la base imponible es la diferencia entre el ingreso total y las exenciones y deducciones autorizadas; en el impuesto predial, la base es el valor del inmueble determinado según el método establecido, por ejemplo, el evalúo, el valor catastral, etcétera; en el gravámen sobre plusvalía de inmuebles es la cantidad que resulte de aplicar a la ganancia derivada del mayor precio de enajenación sobre el de adquisición, el porcentaje correspondiente al período ( número de años ) transcurridos entre la compra y la venta. En los impuestos indirectos la base imponible es la cantidad expresada en moneda sobre la que se -- aplique a la cuota fija que la ley determine.

Sin embargo, hay algunos casos en que la ley sólo atiende a la realización de situaciones que sólo ella prevé para la generación de la obligación y en otras, como es el caso del Impuesto sobre Herencias, toma en consideración circunstancias personales del obligado, su parentesco con el titular de la sucesión, etcétera. En otros casos, como en el Impuesto Sobre la Renta, emplean tarifas, o sea escalas de valor basadas en el dinero de la percepción, o como dice Ernesto Flores Zavala " en listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado --

objeto tributario o para un número de objetos que pertenezcan a la misma categoría ". (36) Dentro de las tarifas encontramos las tasas que son proporcionales y progresivas. La primera, la proporcional, toma en cuenta el importe del ingreso o utilidad que aumenta en relación con el mismo, y la segunda, la progresiva, introduce aumentos en la tasa proporcional, de acuerdo con el acrecientamiento de la percepción.

Por otro lado, hay leyes que fijan el impuesto -- por cuota fija, es decir, por la cantidad determinada según el -- valor del acto o contrato fuente de la obligación tributaria. -- " en los impuestos directos la cuota es el porcentaje o parte -- alícuota de las fracciones de la base imponible " y " en los impuestos indirectos sobre producción y consumo es la cantidad fija expresada en dinero que corresponda a cada parámetro ". (37) <sup>98</sup> decir, la unidad fabricada, o consumida o vendida. Por ejemplo: \$ 1.75 por litro de cerveza o el tanto por ciento sobre el valor fiscal de cada unidad producida o importada o sobre el precio de venta en las operaciones mercantiles habituales. Ernesto Flores Zavala dice que la cuota " es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravámen cuando se expresa en forma de tanto por ciento ". (38)

Sin embargo, son pocas las leyes que emplean o -- han empleado éste tipo de cuotas, pudiéndose citar la tarifa de la Ley general del timbre y los derechos, o sean los pagos que --

(36) FLORES ZAVALA, ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXI  
CANAS. Pág. 109.

(37) Ob. Cit. Pág. 106.

(38) Ob. Cit. Elementos. Pág. 109.

se hacen a la Administración Pública por los servicios prestados a los particulares. Dentro de las cuotas existen escalas que hacen ascender el impuesto según la amplitud del poder.

Finalmente, hay leyes que calculan el impuesto sobre unidades, como es el caso de la ley que grava la producción de alcoholes, medidas por litros, o de pulques sobre litros vendidos.

De esta forma podemos definir a la base como " la cuantía sobre la que se determinan el impuesto a cargo de un sujeto ".

Ahora bien, cabe hacer notar que la fijación de estos impuestos, ya sea que se fijen por bases como las tarifas, cuotas o tasas, es facultad exclusiva del Congreso de la Unión. El Presidente de la República debe sujetarse a lo que dispongan las leyes, estando facultado únicamente para dictar las medidas pendientes a su ejecución y exacta observancia.

El artículo 4 de la Ley de Ingresos de la Federación, para el año de 1905, dijo: " el ejecutivo podrá suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, control y forma de pago, así como procedimientos, sin variar lo relativo al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravámen, infracciones o sanciones ".

#### 4.- LA TASA.

En este tema, no debe entenderse a la tasa en el sentido que se le dió cuando abarcamos el tema de los derechos. Recordemos que los derechos, en algunos países europeos, se les da el nombre de taxas o tasas, términos ya analizados en su oportu-

tunidad. Nosotros la entenderemos como una base de cálculo para determinar la existencia de una contribución.

En efecto, la base esencial para determinar el im porte de una contribución es la capacidad contributiva que posean los contribuyentes, a través de escalas de valor o bases de cálculo establecidas para ello. Así tenemos que estas escalas son: las tarifas, las tasas y las cuotas.

Sin embargo, recordemos que el principio Constitu cional que establece la proporcionalidad y la equidad de los impuestos, determina que no toda persona señalada como causante en las leyes tributarias, debe pagar igual cantidad. Estos princi pios tienen como fuente única la capacidad contributiva de las - personas, o sea la capacidad económica para contribuir con una - parte de su riqueza para los gastos públicos, tal y como lo esta blece la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución.

Así, hay ocasiones en que la propia ley sólo realiza situaciones que ella misma prevé para la generación de obli gaciones a cargo de los contribuyentes. Hay otras en que toma en consideración circunstancias personales del obligado, como en el impuesto sobre herencias, como su parentesco, su edad, etcétera. En otros casos, la ley establece tarifas, o sea escalas basadas en el valor, en el precio, etcétera, para la fijación del tributo. Estas escalas de valor la componen las diferentes tasas, que son el porcentaje o el tanto por ciento que se le aplica a la ba se del impuesto para determinar la contribución. Esto es, dentro de las tarifas encontramos a las tasas que son de dos formas: -- una progresiva y la otra, proporcional. La tasa proporcional toma en cuenta el importe del ingreso o utilidad que aumenta en rela ción con el mismo, o sea si se establece una tasa del 20%, ésta

aumentará de acuerdo al ingreso o utilidad que se obtenga como ganancia, entonces, en estos términos, se le fijará una contribución mayor, atendiendo, claro, a la capacidad de contribución -- que esta persona tiene. La tasa progresiva sólo introduce aumentos a la tasa proporcional de acuerdo con el acrecentamiento de la percepción. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, existe una tasa general del 20%, la del 15%, la del 0%, y la tasa de los exentos. En este caso, se usa la tasa del 0% cuando se realicen actos o actividades referentes a enajenación, -- prestación de servicios, la explotación de bienes y servicios, -- etcétera.

#### E).- DOMICILIO Y RESIDENCIA FISCAL.

Para el Derecho Tributario Mexicano, el domicilio de los sujetos pasivos tiene gran importancia, pues, por un lado, la autoridad federal puede controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Por otro lado, para el contribuyente también el domicilio tiene gran importancia, por cuanto que es a través del domicilio de las autoridades fiscales donde puede el contribuyente cumplir con sus obligaciones fiscales.

Cabe mencionar que existe discrepancia entre los estudiosos de nuestra legislación tributaria, respecto si ella -- distingue entre " domicilio " y " residencia ". Algunos ordenamientos como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, usan ambos términos como sinónimos; otros, piensan que en el derecho tributa--

rio no se distingue entre domicilio y residencia.

En virtud de que el Código Fiscal guarda también silencio al respecto, es necesario acudir supletoriamente a lo dispuesto por el Código Civil, aún cuando el domicilio, en la legislación tributaria, responde a propósitos y necesidades del domicilio del derecho común. Por esa razón, en la mayoría de los sistemas jurídicos se hace la distinción entre ambas instituciones. En efecto, el Código Civil acepta que una persona puede ir a residir a un lugar por un período mayor de 6 meses, sin que para esto pierda su actual domicilio, con el sólo hecho de notificarlo a la autoridad municipal competente en que tiene su domicilio. Nótese que aquí sí hay una distinción de ambos términos. -- Por consiguiente, no se deben usar como sinónimos los conceptos citados, que dado el silencio en nuestra legislación tributaria, deberían ser aclarados.

Sin embargo, en el Derecho Mexicano la institución del domicilio fiscal ha recibido un trato diferente en el Código Fiscal de la Federación y en el anterior Código reglamentario, - todavía en vigor. El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, establece el domicilio fiscal de los sujetos pasivos de toda obligación fiscal, y nos dice:

" Se considera domicilio fiscal:

I.- Tratándose de personas físicas:

- A).- Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- B).- Cuando no realicen actividades empresariales, pero presten servicios personales independientes de los señalados en el inciso anterior, será el local que utilicen - como base fija para el desempeño de sus actividades. y

C).- En los demás casos, el lugar en donde tenga el asiento principal de sus actividades.

II.-En caso de personas morales:

A).- Cuando sean residentes en el país, el local en que se encuentre la administración principal del negocio. y

B).- Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, será dicho establecimiento; en caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país; o en su defecto, el que designe.

Pero el artículo 29 del Código Civil, señala lo siguiente: " El domicilio de una persona física es el lugar en donde resida con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y de otro, el lugar en que se alle ".

Nótese que en términos del artículo 29 citado, -- tratándose de personas físicas, el elemento primordial para determinar el domicilio es la residencia en un lugar con el propósito de establecerse en él y sólo a falta de ese elemento, se tomará en cuenta el lugar del principal asiento de sus negocios. -- Luego entonces, la residencia alude al término de población, lo que nos lleva a concluir que domicilio y residencia son dos conceptos distintos y no hay porque considerarlos como sinónimos.

Sin embargo, el derecho tributario tiene su propia teoría distinta a la del derecho común, pues atribuye el domicilio fiscal de un contribuyente a la casa o local y no a la residencia como elemento esencial para determinar el domicilio, tal y como lo establece el derecho común. Con toda razón, Ernesto Flores Zavala argumenta " que debe desecharse el concepto de

domicilio como población, porque carece de toda utilidad, y aceptarse como domicilio el de casa o local ".(39)

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en el artículo 84 del reglamento de la Ley General del Timbre, que decía: " las negociaciones que cambien de población, domicilio, dueño, ... ". Este precepto distinguía población de domicilio, lo que - nos indica que debe entenderse como domicilio la casa o local. - Así lo reconoció la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio 7053/37, " que por domicilio se entiende la casa en que las personas habitan ".(40)

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció lo anterior, en la jurisprudencia siguiente: " conforme a lo dispuesto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando se trata del cumplimiento de las obligaciones que la ley impone a - los causantes, cuando exige que se avise del cambio de domicilio, es indudable que se refiere al que convencionalmente se hubiere señalado, esto es, a la casa y no al lugar, puesto que de otra - manera no sería posible llenar la finalidad que persigue ".(41)

La jurisprudencia anterior hace la distinción clara del domicilio, reconociendo que es la casa y no el lugar, queriendo decir la residencia del contribuyente al lugar. Con esto se aclara la duda de considerar al domicilio con la residencia, pues son dos conceptos distintos y no hay por qué emplearlos como sinónimos, tal y como algunos tratadistas pretenden hacerlo.

(39) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 81.  
(40) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Núm. 7 Pág. 82  
2329. citado por FLORES ZAVALA, E. OB. Cit. Elementos Pág. 82  
(41) Apéndice al tomo LXXVI del Seminario Judicial de la Federación. Vol. I. Tomo I. Pág. 272. citado por FLORES ZAVALA, E. OB. su libro Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 82.

Finalmente, en términos de la residencia, salvo - prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes del territorio nacional. Además, toda persona física o moral que establezca o designe su domicilio fiscal dentro de la república mexicana, se -- presume que además del domicilio fiscal tiene la residencia fiscal.

Así, el domicilio fiscal lo podemos definir de la siguiente forma: " el domicilio fiscal es el lugar designado por las leyes, por la autoridad o por el contribuyente, para atender las obligaciones fiscales ".

#### F).- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

En términos generales, la responsabilidad " es la situación en que se encuentra aquél que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que no causa un daño (42)"

En el Derecho Civil Mexicano, la responsabilidad es una fuente de las obligaciones y surge cuando se ha producido un daño, ya sea por un obrar culpable del sujeto agente ( responsabilidad subjetiva ), o bien por el empleo de mecanismos, fuerzas, aparatos, etcétera, que en sí mismo entrañan un riesgo - - ( responsabilidad objetiva ). Es decir, la nota característica de la responsabilidad es actualmente el resarcimiento o reparación del daño causado, la cual se traduce en la obligación de -- restablecer la situación anterior al mismo, y cuando esto no sea

posible, en la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados. O dicho de otra forma, la responsabilidad es la obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro, cualquier pérdida -- que se hubiese causado a un tercero. (43)

En cambio, en el Derecho Tributario Mexicano se establecen una gran variedad de deberes y obligaciones a cargo -- tanto de los sujetos del crédito fiscal, como respecto de los -- terceros y los funcionarios, empleados públicos, notarios, etcétera. Esas obligaciones pueden ser de muy diverso carácter; por ejemplo, las principales son aquellas cuyo contenido u objeto es una prestación fiscal, las otras son obligaciones accesorias, cuya finalidad es asegurar el pago de los créditos fiscales, como por ejemplo, presentar avisos, declaraciones, llevar ciertos libros, registros, etcétera, o bien se trata de obligaciones que -- se relacionan con las funciones de vigilancia atribuidas a los -- funcionarios, empleados públicos, notarios, etcétera. Por lo que el incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones y la consiguente infracción de los preceptos relativos, es lo que produce la responsabilidad fiscal a la que nos referimos.

Como se puede observar, en el Derecho Privado el concepto de responsabilidad está vinculado al del daño; se es -- responsable cuando se ha causado un daño, ya sea por uno mismo, o por otra persona que en cierta forma depende de uno, o por una cosa. Para el Código Fiscal de la Federación de 1938, no era necesario la existencia de un daño para atribuirle la responsabilidad a un sujeto; ésta se funda en diversas razones que a conti--nuación se expondrán:

(43) TORJA TORIANO, MANUEL. Teoría General de las Obligaciones. tomo I. Pág. 493.

En efecto, una de las razones es la existencia de varios tipos de responsabilidad. En la responsabilidad directa por ejemplo, en un sentido limitado puede decirse, que la persona que tiene esta responsabilidad ( aquella que tiene toda persona cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal ), es el verdadero deudor del crédito; las demás personas, o sea los deudores sustitutos, terceros y los pagadores, a cuyo cargo resulta el crédito, no son en este sentido deudoras, sino responsables. De esta manera, la palabra deudor de un crédito fiscal puede tener dos acepciones: una estrecha, que comprende a la persona que tiene la responsabilidad directa por encontrarse dentro de la situación de hecho que da nacimiento al crédito fiscal y otra amplia, que abarca a todo aquél que tiene la obligación de pago para con el fisco, es decir, a toda persona con responsabilidad. Nuestro Código Fiscal, en su artículo 28, del Código de 1938 y 26 del Código Fiscal vigente aceptan el significado amplio de la responsabilidad.

Los otros tipos de responsabilidad surgen cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dió origen al crédito fiscal, se convierten en deudoras, ya sea por voluntad de terceros; por disposición de la ley, con el objeto de controlar la percepción del impuesto; por incumplimiento de algunos obligados; por la tenencia de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal.

La circunstancia de que los responsables no directos tengan a su vez la calidad de deudores del crédito fiscal -- tiene gran importancia, ya que cuando pagan el crédito lo hacen por sí y en cumplimiento de una obligación legal y no por otro, no por el responsable directo; es por ello que no gozan del dere

cho de repetir, o sea de dirigirse en contra del deudor principal para cobrarle el adeudo cuando el tercero pague al fiaco, si no solamente tendrá este derecho cuando la ley expresamente lo establezca, o cuando haya sido expresamente pactado.

Sin embargo, para efectos de la responsabilidad solidaria, lo que debe precisarse es " que no debe involucrarse dentro del mismo supuesto a la pluralidad de sujetos pasivos por adeudo propio y la pluralidad de sujetos pasivos, uno o varios - por adeudo propio con uno o varios por adeudo ajeno, pues si bien frente a la Administración Fiscal todos ellos son deudores por el total de la percepción, y los problemas de repetición de lo pagado son distintos ". (44)

Por otro lado, cuando hay pluralidad de sujetos pasivos principales, hay una obligación por un supuesto legal. Por lo tanto, hay una única relación de deuda, y esa deuda única por un sólo hecho es por naturaleza ... una deuda solidaria ... cuando se trata de varios sujetos pasivos por deuda propia no hace falta que la solidaridad esté expresamente indicada en la ley, porque es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título.

Con gran acierto, la regla general de la responsabilidad solidaria la establece la ley, precisamente para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias y -- que no cumplan.

Por ejemplo: el artículo 84 de la Ley General del Timbre, del 30 de Diciembre de 1953, establecía: " los notarios y los jueces que actúen por receptoría, fijaran bajo su responsa

(44) DE LA GARZA, FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. Pág. - 473.

bilidad que se otorge ante su fe, y en una nota consignarán la liquidación del impuesto respectivo ". Si el funcionario no cumple con esta obligación, contrae una responsabilidad solidaria, tal y como lo establece el artículo 28, fracción I, del Código Fiscal de 1938, que dice: " Están solidariamente obligados al pago de los créditos fiscales: I. Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite algún documento, si no comprueban que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulen el pago del gravámen ".

Es necesario aclarar que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término " solidaridad " tiene un significado muy diverso del que tiene el derecho civil. ya que las características de esta responsabilidad en materia fiscal son : -- que la ley lo establezca cuando un tercero no cumpla o no de cumplimiento a algunas de sus obligaciones y que no hay derecho de repetir, si el responsable solidario paga, porque así lo establece la ley. Además, recordemos que al fisco no le interesa quien es la persona que paga el adeudo, sino lo que le interesa es que le paguen.

Lo anterior lo contempla nuestro Código Fiscal de la Federación vigente que en lo conducente dispone:

"Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes imponen la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta el monto de dichas contribuciones.
- II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente...

- III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que deberán pagar a cargo de la sociedad en liquidación...
- IV.- Los adquirentes de negociaciones respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación...
- V.- Los representantes sea cual fuere su nombre con que se les designe...
- VI.- Etcétera.

#### G).- COMPETENCIA.

Cuando planteamos el hecho de que el Estado necesita una serie de recursos para satisfacer sus necesidades de carácter público; y que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, estamos presentando una realidad que el derecho debe de instrumentar para dejar establecido nuestra obligación de contribuir, y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

El Estado, en uso de su poder, de su imperio, de su soberanía, que nuestra Constitución le da, en términos de los artículos 39, 40 y 41, establece las contribuciones necesarias, y que los particulares, deben de participar con la parte de su riqueza.

Sin embargo, la terminología que se ha utilizado para denominar el fenómeno por el cual el Estado puede establecer de una manera general la obligación de contribuir para los gastos públicos, ha dado lugar a una serie de confusiones, ya que algunos autores van más allá de la esencia del poder en sí.

Así encontramos que se le ha denominado " supremacía tributaria "; " potestad tributaria ", " potestad impositiva ", " poder fiscal," etcétera. La terminología que se le quiera dar a este fenómeno - es cuestión de cada quién, nosotros lo llamaremos poder público, toda vez que cuando el pueblo ejerce su voluntad soberana para - formar el Estado, plasma en la Constitución la organización y -- funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al or - den jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para se desempeño. De esta manera, la Fuerza del Estado se transforma en el poder público, que sometido al derecho, del cual dimana y le sirve de medida de su manifestación, deberá su actuación reg lizarse dentro del marco señalado por él.

Es a través del establecimiento de los órganos -- del Estado donde se dejan precisadas las funciones que cada uno de ellos debe realizar para la realización de sus fines. Estos - órganos, sometidos al poder público, al igual que al propio pue - blo, ejercen sus facultades que les fueron atribuidas para la -- realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del - orden jurídico que les ha dado vida, nunca al margen, ni en con - tra de él.

Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política, es sus artículos 39, 40 y 41 ya citados, reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo, en quién reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía; por cuya manifesta - ción se estructura el Estado Mexicano, con una organización deter - minada para el ejercicio de su poder, a través de sus funciones ejecutivas, legislativas y judiciales.

En efecto, el artículo 41 Constitucional, declara " que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los tres poderes

de la unión, en los casos de su competencia ", y el artículo 49 dice: " el poder supremo de la Federación se divide para su ejercicio en poder ejecutivo, legislativo y judicial ". De estos dos preceptos constitucionales se deduce que el poder soberano de la Federación es simbólico, revela su existencia y se materializa - cuando las autoridades, que constituyen cada poder, ejercen las atribuciones que les señala la carta magna.

Debemos dejar bien claro que cuando hablamos de - capacidad tributaria no implica que estemos desconociendo el Poder del Estado, sino al contrario, ese ejercicio ratifica la - - existencia del poder público, que, por el sometimiento de sus -- órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de relaciones jurídico tributaria.

1.- Poder Legislativo. El artículo 31, fracción - IV, de la Constitución, obliga a los habitantes del país a " con tribuir para los gastos públicos en la forma proporcional y equi- tativa que dispongan las leyes ". Y a ese fin, el Congreso de la Unión, tiene en su artículo 73, fracción VII, atribuciones para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto - - anual de gastos, aprobado por la Cámara de Diputados, según lo - establece el artículo 74, fracción IV de la misma Constitución.

Por su parte, los Estados tienen atribución para decretar, por medio de las leyes que expida el propio Congreso - de la Unión, las contribuciones que han de cubrir sus presupuestos, quedando de este modo, dividida la capacidad impositiva en todo el territorio nacional, entre la Federación y los Estados.

Pero ¿ cuales son las atribuciones que tienen ambas Entidades ? y por lo mismo, ¿ cual es el sistema constitucio- nal en materia de impuestos ?. Esta interrogante se contesta con

la ejecutoria siguiente, la cual deslinda las atribuciones de -- esas entidades:

" IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.- La Constitución General no opta por una delimitación de competencias entre la Federación y los Estados para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a).- concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos ( artículo 73, fracción VIII y 124 ); b).- limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación ( artículo 73, fracción -- X y XXIX ); y c).- restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados ( artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y - 118 ) ".(45)

También, el artículo 2 de la Ley de Ingresos de - la Federación, para el año de 1965, dice: " en los términos del artículo 73, fracción XIX, artículo 117 fracción V y artículo -- 115 Constitucional, son privativos de la Federación los impuestos fijados en los preceptos de esta ley, por lo que sobre esas fuentes, las autoridades estatales y municipales se abstendrán de establecer y de cobrar gravámenes tributarios, sea cual fuere el aspecto que se les de " .

Esto quiere decir que cuando la Federación impone contribuciones a los Estados o éstos invaden la capacidad impositiva de la Federación, corresponde a las autoridades Federales, conforme al artículo 104 Constitucional, resolver la competencia y si la aplicación de esa ley ocasiona la violación de una garan

(45) Jurisprudencia, Seminario Judicial de la Federación, citada por ESTEBAN LOPEZ, LUIS, en su libro Derecho Fiscal Mexicano no. Pág. 35.

tía individual, el perjudicado puede promover el juicio de amparo de acuerdo con los artículos 103 y 107 Constitucional.

Por lo que se refiere a los Ayuntamientos, estos no gozan de esta facultad para decretar contribuciones, sin embargo, el artículo 115, en su fracción II de la Constitución, y antes de la reforma de 1983, dice: " los municipios administrarán libremente su hacienda, que se formará de las contribuciones que le señalen las legislaturas de los Estados ". Luego entonces, el cobro de contribuciones que los mismos ayuntamientos impongan, resultarían inconstitucionales.

Lo anterior lo confirma la jurisprudencia que emitió la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer:

" AYUNTAMIENTOS.- Su hacienda se formará como lo prevé el artículo 115 Constitucional y las contribuciones impuestas por ellos, en virtud de acuerdos que no tengan carácter de leyes y menos por leyes expedidas por las legislaturas competentes,, están en pugna con la carta magna. (46) El artículo 115 Constitucional vigente, en su fracción IV al respecto establece: " Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor..."

Por lo que se refiere al Distrito Federal, la misma Constitución no lo señala, seguramente por ser el lugar de residencia de los Poderes de la Unión. Y de serlo así, el Distrito Federal tendrá atribuciones para decretar impuestos que se dediquen a la satisfacción de sus necesidades y la de sus habitantes,

(46) Jurisprudencia. Tomo I, Pág. 310. Ob. Cit.

sin que por ello pierdan el carácter de Entidad Federativa.

2.- Poder Ejecutivo.- Es a través del artículo 89, fracción I de la Constitución que faculta y obliga al Presidente de la República " a ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y - proveer en la esfera administrativa su exacta observancia ". Que ejerce su actividad por medio de los órganos fiscales autónomos, cuando determina la existencia de créditos y las bases para su - liquidación, ya que por conducto de los órganos descentralizados es por donde percibe los derechos por la prestación de servicios públicos, y de diversas autoridades exactoras recaudan los derechos por servicios administrativos, así como los productos y - aprovechamientos.

También el Presidente de la República tiene la -- atribución de fallar por conducto del Tribunal Fiscal de la Federación, las controversias que susciten la actividad de las autoridades fiscales.

3.- Poder Judicial.- Por lo que se refiere a este, el artículo - 103 Constitucional, dice: " Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite: I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales; II. Por - leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados; y III. Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal ". Y el párrafo tercero, del artículo 104 Constitucional, establece: "Procederá el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones definitivas de dichos tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales,

y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contenciosa administrativa."

De acuerdo con estos preceptos, los jueces de distrito, conocerán los juicios de amparo que los particulares promueven contra la aplicación de leyes tributarias inconstitucionales, actos o procedimientos de la autoridad fiscal y los fallos del tribunal fiscal de la federación violatorios de garantías individuales. Y la Suprema Corte de Justicia, por conducto de los tribunales colegiados, resolverá de los juicios de revisión fiscal, que promuevan tanto el particular como la autoridad encontrada de las sentencias de las salas de los tribunales fiscales, cuando se aparten de la exacta aplicación de la ley.

Sin embargo, la separación que se hace de la competencia de los tres poderes supremos de la Federación, no significa la desvinculación de sus funciones e independencia absoluta de estos, sino que dicha separación es para un mejor desempeño de sus funciones, ya que juntos deben velar por el beneficio del pueblo.

#### H).- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL.

En forma genérica la obligación nace de tres fuentes que son: la ley, y a las cuales se les llama obligaciones meramente legales; la ley, pero unida a la realización de un hecho generador, a la cual se les llama obligaciones legales u obligaciones ex-lege; y por la voluntad de un sujeto, dirigida a producir el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en -

obligado, a estas se les llama obligaciones voluntarias.

De estas, las meramente legales y las voluntarias no existen en el derecho tributario, en virtud del principio de legalidad, que es básico en todo estado de derecho.

Así tenemos, que, las obligaciones ex-lege, son obligaciones tributarias, cuyo nacimiento requiere, por un lado, la existencia de una norma jurídica, que disponga de un presupuesto tributario abstracto, general e hipotético, que pueda producirse en la vida real y activa para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; y por otro lado, la realización de ese hecho jurídico, en la vida real y activa.

En nuestro Derecho Fiscal Mexicano, son varias -- las disposiciones legales que hablan de cuándo se origina la -- obligación fiscal.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación de - 1966, en su artículo 17, dispone que " la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales ". También el artículo 28 del Código - Fiscal del Estado de Nuevo León, establece que el crédito fiscal " se causa en el momento que se realiza la situación que de acuerdo con las leyes fiscales da nacimiento a la obligación tributaria ". Y la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal del 10. de Enero de 1960, en su artículo 5, establecía " que las obligaciones impositivas que se deriven de esas u otras leyes se originarán cuando se realicen los hechos o circunstancias a las que se condicione su nacimiento, aún cuando tales hechos o circunstancias constituyan infracciones a disposiciones legales reglamentarias ".

Ahora bien, el proceso por el cual se origina la

obligación tributaria, en el derecho mexicano, es a través de la norma jurídica, que es la que establece el presupuesto de hecho o hipótesis, misma que dispone que cuantas veces ese hecho o hipótesis se produzca en la realidad, se generará a cargo del sujeto pasivo la obligación de pagar un determinado tributo.

Además, el momento en que nace la obligación permite: a).- distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen derechos tributarios de tipo formal; por ejemplo, la presentación de declaraciones, y en general, todos los deberes encaminados a hacer posible que la administración ejerza su función de gestor público tributario. Esto quiere decir, que cuando se da ese momento, surge por un lado, la obligación del contribuyente de cumplir o de pagar, y por otro lado, el deber de la administración pública de hacer posible la recaudación. b).- determinar la ley aplicable, la ley en que se realizó el hecho imponible y la ley aplicable en el momento en que se produjo el acto administrativo de liquidación. - - c).- conocer el valor del bien objeto del gravamen, tomando en cuenta que la deuda fiscal surgió, ya que no se puede establecer un impuesto si no se conoce cuál fué el momento de causación de la obligación; además, recordemos que el nacimiento de la obligación se da en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. d).- conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la liquidación. e).- determinar el domicilio fiscal del contribuyente o el de sus representantes. y - f).- determinar la época en que la obligación se exige, ya que es en este momento cuando se fijan los plazos para el computo de la prescripción. g).- determinar las sanciones aplicables para el caso en que no se cumpla con la obligación.

Sin embargo, el momento de causación no es el mismo en todas las contribuciones, pues varía según la naturaleza de estos. En efecto, en los impuestos, la obligación nace en el momento mismo en que se realiza el hecho generador previsto por la ley fiscal; en este caso, es siempre el acto de un particular y que al realizarse ese acto y al coincidir con la hipótesis normativa que prevé la ley, entonces nace la obligación fiscal.

Por ejemplo; en el impuesto a la producción, la obligación nace en el momento en que se elaboran o fabrican los artículos; en el impuesto al consumo, nace en el momento en que se adquieren o consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta, nace en el momento en que se enajenan los bienes gravados; en los impuestos aduaneros de importación y de exportación, nace en el momento en que entran o salen del país las mercancías objeto del gravamen; etcétera.

En los Derechos, existe un problema en el sentido de que si la obligación fiscal nace en el momento en que se solicita el servicio administrativo o en el momento en que se recibe el servicio. La Ley de Hacienda del Distrito Federal en vigor — desde el 10. de Enero de 1942, en su artículo 668, y en lo que se refiere a los casos de inspección y revisión de licencias, establece que no se expedirán estas si previamente no se hace el pago respectivo. En este caso, la obligación nace cuando se realiza el pago, es decir, cuando se solicita el servicio administrativo. También hay casos en que el pago debe hacerse antes o después; sin embargo, en todos los casos previstos por la ley de hacienda, ya sea que se genere antes o después, se tendrá que hacer el pago respectivo. En lo personal considero y tomando en cuenta la práctica y la costumbre, los derechos se causan en el

momento en que efectivamente se solicita el servicio administrativo. Es decir, en los derechos la obligación fiscal nace o se origina, para el contribuyente, en el momento en que se presta el servicio, ya que así lo establece la primera sala del tribunal fiscal de la federación, en el siguiente fallo: " que para que se causen los derechos basta con la prestación de tales servicios ".(47) Además, al prestarse el servicio se está coincidiendo con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Sin embargo, cuando nace en el momento en que se solicita el servicio, si la ley exige que se pague el derecho -- con anterioridad, tal entrega puede considerarse como una garantía que el fisco exige a su favor, de tal manera que, si posteriormente no llegase a producir tal prestación, habría lugar a la reposición del pago hecho, por falta de causa jurídica generadora de la prestación fiscal.

Además puede decirse, que si el fisco exige el pago anticipado del servicio, es para no correr el riesgo de incurrir en un costo que no va a ser retribuido por el interesado.

#### I).- LA EXENCION.

Esta figura jurídica de la Exención, está contemplada en la ley, tanto en la del Derecho Privado como en la del Derecho Tributario.

En efecto, en el Derecho Privado una obligación

(47) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Pág. 156. Fe-

puede extinguirse por perdón del acreedor al deudor en el cumplimiento de su obligación, o sea, por remisión de la deuda.

En cambio, en el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales. El fisco, - quien es el sujeto activo del crédito, carece de facultad para - perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse, así como los accesorios, que son los recargos y sanciones.

Sin embargo, en contra de lo anterior puede argumentarse que el Estado continuamente perdona a los causantes omisos, con la condición de que para el futuro cumplan debidamente con sus obligaciones. Esta política ha sido seguida frecuentemente por nuestra Hacienda Pública Federal y ha dado en denominarse " borrón y cuenta nueva ", porque se perdona lo pasado para que a partir del momento correspondiente, el particular reanude sus relaciones con el fisco como si fuera un nuevo contribuyente.

A pesar de que en el Derecho Tributario Mexicano no existe una figura jurídica semejante a la remisión de la deuda, se ha creado otra figura que no tiene como objeto perdonar - a los causantes del pago de créditos fiscales, tal y como sucede en el Derecho Privado, sino eximirlos de los mismos, con forme a las reglas generales que para tal efecto se dictan. Esta figura jurídica tributaria es la exención.

La exención es un privilegio de que gozan los causantes que los exime al pago de sus obligaciones, y que fué creada por razones de equidad, convivencia o política económica.

Es creada por razones de equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravámen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo a fin de dejarlos en una situación de igualdad frente a los demás causantes del mismo.

Es creada por razones de convivencia, porque en los llamados gravámenes sobre el consumo, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida.

Y por último, fué creada por razones de política económica, porque con esta figura se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas y necesarias.

#### DEFINICION.

Según algunos tratadistas, la norma tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas imposables, en virtud de que hay ausencia de materia gravable. Pero otros, en cambio, las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación: criterio éste que sostuvo la Honorable Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la revisión fiscal interpuesta contra la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nulidad número 6882/47, al expresarse que: " las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto ".

No es aceptable lo anterior, es decir, no es de admitirse que las exenciones sean excepciones a la regla general

de tributación, ni que en ellos hay ausencia gravable, por las siguientes consideraciones:

" Tenemos que si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan o pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad -- del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es un verdadero privilegio de que goza su titular. De ello tenemos que concluir, que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable." (23)

Luego entonces, para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general, se necesita modificar ésta; en cambio, la situación que ampara una exención está comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición o el renglón que contiene la propia exención, para que su titular sea exento del gravamen y no sujeto exento.

Conforme a las ideas expuestas, la exención " es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones -- imposables, por razón de equidad, convivencia y de política económica ".

(23) MARCELO MARADON, F. LLIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 315.

LA EXENCION CONCEDIDA POR LA LEY.

El artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, expresa: " Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y - Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ".

Los principios de proporcionalidad y equidad de - los impuestos determinan que no todos los sujetos, esto es, las personas que la ley considera como obligados al pago, deben ha- cerlo, de allí nacen las exenciones que están fundadas en la au- sencia de capacidad tributaria o en algunas circunstancias de or- den público que justifique la liberación.

Todas las leyes tributarias dan a los sujetos el nombre de " causantes ", pero cuando están liberados del pago se les designa " exentos ". En otras palabras, " causante es la per- sona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, - se ve obligado al pago de la prestación a favor del fisco; esa - obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o - situación señalada por la ley, esto es, cuando se realiza el he- cho generador del crédito fiscal ". Sujeto " exento, es la pers<sup>o</sup>na física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de -- causante, pero que no está obligada a enterar el crédito tributa<sup>o</sup>rio, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicias. (49)

La exención de impuestos supone la concesión gra- tuita y no puede decirse que existe cuando el contribuyente da a la autoridad algo a cambio, pues entonces existe un convenio. El

(49) Seminario Judicial de la Federación, tomo 51, Pág. 1285, ci- tado por MARTINEZ LOPEZ, L. en su libro Derecho Fiscal Mexi- cano. Pág. 73.

artículo 28 Constitucional tiene como fin evitar desigualdad de condiciones e impedir que varios sean favorecidos en perjuicio de otros, pero no puede decirse que hay exención de impuestos - cuando el beneficio se obliga a algo en cambio de ello. Sin embargo, tal exención es Inconstitucional, es decir, la otorgada por un contrato de concesión, porque cuando el Estado se compromete a no cobrar contribuciones en razón de la concesión, contrata sobre una de las facultades que le corresponde como poder soberano y los tributos de esta no están en el comercio y no -- puede ser objeto de transacciones; es ilegal, porque el poder - que otorga la concesión está ligado al propio poder para lo sucesivo, impidiéndole hacer de sus facultades constitucionales, una reducción que la misma le otorga. Finalmente, el Estado no puede prescindir de sus medios de vida para beneficiar al contratante con perjuicio de los demás contratantes.

#### EXENCIONES DECLARADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL.

Hay exenciones que la ley concede temporalmente - de ciertos impuestos para proteger algunas industrias y aumentar así la productividad colectiva. Esas exenciones no contrarían lo dispuesto por el artículo 28 Constitucional, que únicamente prohíbe las exenciones permanentes o definitivas o en favor de personas determinadas. Esas exenciones deben estar consignadas para su validez, en una ley, esto es, en disposiciones emanadas - por el poder legislativo. Vale la siguiente resolución del Tribunal Fiscal de la Federación:

" Ni la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede conceder rebajas o exenciones de impuestos por disposición

puramente administrativa, de acuerdo con el espíritu y letra del artículo 28 Constitucional; mucho menos puede suponerse válida la acción de otras autoridades que a título de protección a la industria decreten una modificación de leyes que han fijado la forma y la cantidad de contribuciones que debe pagar el causante por un concepto determinado ". (50)

Generalmente, la ley determina la necesidad de -- que la autoridad fiscal reconozca la exención, mediante una de-- ducción de que se cumplieron los requisitos que la ley establece. El reconocimiento de que en tal caso haga la autoridad fiscal es irrevocable, aún cuando hubiere sido contrario a las disposiciones legales.

En efecto, no existe precepto alguno que otorgue a la Secretaría de Hacienda el derecho de hacer revocación de -- privilegios que hubiere concedido al beneficiario de una exen-- ción, pues carece de fundamento la declaración que se haga, de-- jando sin efecto una exención concedida anteriormente.

Sin embargo, es frecuente que la Secretaría de Ha-- cienda desconozca las exenciones que ella misma autorizó, en vir-- tud de que la ley posterior que la creó pone término a ésta an-- tes del plazo fijado para la duración de la exención.

Por ello, se argumenta que las exenciones son re-- vocables por motivos de política fiscal, que es la que inspira -- una concesión, por esto no basta para justificar la violación -- del artículo 14 de la Constitución Federal Mexicana.

Este precepto garantiza que nadie puede ser priva-- do de sus derechos sino mediante procedimiento seguido conforme

(50) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tomo 13, Pág. 48, citado por MARTÍNEZ LÓPEZ, L. en su libro Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 73.

a la ley aplicable, y no cabe duda que la única ley que puede -- aplicarse, en todo lo que a exenciones se refiere, es la ley que la creó y que debe regir por todo el tiempo señalado para la duración del privilegio.

Por otra parte, la revocación de una exención antes de que termine el plazo para lo cual fué concedida, equivale a aplicar retroactivamente la ley que la produjo; por tal motivo, esta ley es inconstitucional.

#### CARACTERISTICAS.

Las características que la doctrina maneja como - fundamentales, y de acuerdo con Manuel Andreozzi, son las siguientes:

A).- La primera característica es que la exención viene a ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un impuesto; lo que quiere decir, que para gozarse de esta figura, debe estar expresada y señalada por la ley. Por consiguiente, la redacción del precepto que la establece, debe ser clara y precisa, a fin de no dar lugar a confusiones respecto a la situación que favorece. En esas condiciones, la interpretación de la norma que señale una exención debe hacerse restrictivamente, en los -- términos en que se encuentra redactada, sin pretender aplicar -- por analogía o mayoría de razón a situaciones diversas.

B).- Al crearse la exención, su aplicación debe - ser para el futuro y no es válido darle efectos retroactivos por parte del particular para favorecer situaciones pasadas. Sin embargo, solamente que medie una situación excepcional, será posible aplicar retroactivamente una franquicia fiscal; por ejemplo,

la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias establece -- que las exenciones que se concedan, pueden hacerse efectivas a partir del momento en que se ha presentado la solicitud de -- exención o se haya iniciado la producción de los artículo nuevos y necesarios, no obstante que la declaratoria de exención se -- otorgue meses después.

C).- También tiene las características de tempo-- ral y personal. Es temporal, por cuanto subsiste hasta en tanto no se modifique la ley o disposición que la decreta. Es personal, en virtud de que sí favorece al sujeto señalado, tratándose de -- exenciones subjetivas, o favorece al que opera con las mercancías exentas si se refiere a exenciones objetivas. Por consiguiente, si la persona física o moral correspondiente cambiara de situa-- ción económica o de actividad, el privilegio desaparecería de -- inmediato.

C A P I T U L O I I I

EL CREDITO Y LA OBLIGACION FISCAL

#### A).- EL CREDITO FISCAL.

Antes de entrar de lleno a la definición de crédito fiscal, es importante dejar bien claro ¿ que es el derecho -- fiscal ?.

Hemos señalado que la recaudación de recursos por parte del Estado constituye una rama conocida como derecho fiscal. Esta " es el conjunto de normas jurídicas que se refieren - al establecimiento de impuestos, derechos y accesorios que se establecen entre la administración y los particulares con motivo - de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos officiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación ". (51)

Así mismo encontramos en el derecho fiscal una división en función a sus relaciones con otras ramas del derecho; sin embargo, por el tema a tratar sólo nos interesa el derecho - fiscal pero desde el punto de vista del derecho sustantivo. Así, derechos sustantivo " es el conjunto de normas jurídicas que dis

ciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que origina la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias lógicamente vinculadas con el tributo ". En otras palabras, el derecho fiscal sustantivo " regula la relación que en el anverso tiene el carácter de crédito fiscal y en el reverso tiene el carácter de obligación tributaria ". (52)

#### 1.- DEFINICION.

Desde el punto de vista gramatical, el crédito fiscal está compuesto por dos palabras: una sustantiva ( crédito ) y una adjetiva ( fiscal ). La primera, proviene del latín " creditum y credere " y tiene varios significados; en primer lugar tenemos, el que se refiere al derecho que tiene una persona a recibir de otra alguna cosa, por lo común es dinero; y por otra parte, el que se refiere a la facilidad que tiene un individuo para encontrar quién le preste el dinero o la cosa que necesita, acepción ésta última que vinculamos con aquélla que equipara el crédito con la reputación y la fama. La segunda, " fiscal " proviene del latín " fiscalis ", como adjetivo que indica lo relativo al fisco.

Entonces crédito fiscal " es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas ".

Por su parte, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, establece: " son créditos fiscales los que tengan

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 y empleados -- públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes dén ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena " .

De las definiciones anteriores se puede despren-- der claramente que un crédito fiscal es una obligación, de ahí -- que toda persona que se encuentre sometida a la soberanía de un Estado debe cumplir aún en contra de su voluntad, dado que así -- lo señala la ley.

Así podemos decir, que el crédito fiscal represen-- ta la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, sea cual fuere su origen, y cuya finalidad es sostener la vida del propio ente público y lograr el cumplimiento de la satisfacción de las necesidades de la colectividad. O bien, el derecho que tiene el Estado de recibir de una persona alguna cosa, por lo general es en dinero. También es la relación jurídica entre el Estado y los particulares, donde el Estado tiene la facultad de exigir coerci-- tivamente el pago de las contribuciones, así como lo recargos, -- sanciones y accesorios legales de los mismos que se originan con motivo de su cobro, y donde los particulares tienen la obliga-- ción de pagarlos.

Por último, cuando hablamos que el crédito fiscal es una obligación en cantidad líquida, estamos refiriéndonos que cuando este, o sea el crédito se presenta en cantidad líquida, -- nos referimos al crédito fiscal en sí, es decir, el liquidar las obligaciones netamente fiscales nos encontramos frente al crédi--

to fiscal y cuando no se han liquidado entonces hay una obligación, la de pagar.

## 2.- NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL.

De la definición que se dió del crédito fiscal fácilmente se puede desprender su nacimiento, maxime si en capítulo anterior se explicó que el crédito fiscal es una obligación y que ésta implica un vínculo jurídico de carácter tributario entre el acreedor y el deudor. Por lo tanto, el crédito fiscal nace en el momento en que se realiza las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria; sin embargo, esta definición es incompleta, porque las leyes fiscales fijan situaciones jurídicas abstractas, que sólo tienen realización cuando existe un hecho al que se puede aplicar una norma jurídica. Esas leyes definen el concepto u objeto de las contribuciones, así como señalan quiénes son las personas que están obligadas a cumplirlas y los castigos para el caso de incumplimiento; pero para que exista realmente el crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto u omisión que quede dentro de la situación que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma jurídica que le sea aplicable, o sea un hecho jurídico.

Por lo mismo, no puede, en consecuencia, decirse que el crédito fiscal nace cuando aisladamente existan hechos -- previstos en la ley, o se encuentre una situación jurídica su- -- puesto en ello, sino que para ello se necesita la conjugación de dos elementos: hecho y ley. En otros términos, se necesita que -

la autoridad demuestre que encontró en la ley un hecho gravado o imponible que le sea aplicable con exactitud.

Así, el momento característico para el nacimiento de la obligación fiscal es aquél en que se manifiesta o realiza el acto jurídico, al cual la ley condiciona al ciudadano la obligación de pagar el tributo.

De aquí, son aplicables las normas que la doctrina admite como consecuencia de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria. Precisamente a él debe referirse desde el punto de vista cronológico y jurídico la iniciación de todos los fenómenos tributarios que directamente o indirectamente conciernen a la relación tributaria, entre el Estado y el contribuyente. La obligación es única: nace perfecta en sus elementos constitutivos, determina en su objeto y en los propios sujetos, el momento característico en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo obligatorio.

Sin embargo, en la relación jurídico tributaria, existen diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van desde su nacimiento, a su determinación en cantidad líquida, hasta su exigibilidad, siendo antijurídico confundir el nacimiento con la determinación, o sea el accertamiento y la exigibilidad.

En efecto, el accertamiento, expresión ésta que -- utiliza la doctrina italiana, no comprende la fijación del crédito en cantidad líquida, sino únicamente las bases para su liquidación, ya que la medida de la obligación tributaria no es constitutiva del crédito, sino la base de la exigibilidad.

Por último, podemos decir que el crédito fiscal --

nace en el momento en que una persona se encuentra en supuesto de ley; esto es, cuando un individuo efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria deberá cumplir con la obligación a que se refiera la ley; por tal motivo, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. La situación de hecho puede ser más o menos compleja y varía según las clases de impuestos; además de que se descompone en dos elementos distintos: uno, es la cosa, el acto, el hecho que constituye el presupuesto objeto del impuesto, según las distintas leyes tributarias; el otro, es la relación preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo en relación con aquél primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito fiscal.

### 3.- DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL.

En lo que concierne al término "determinación", hay legislaciones como la italiana por ejemplo, en donde emplean el término "ascertamiento" para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos del tributo en caminata a la fijación de los elementos inciertos de la obligación.

Sin embargo, hay tratadistas que emplean indistintamente los vocablos "determinación y liquidación". También nuestro Código Fiscal de la Federación de 1938 y el Código Fiscal de la Federación de 1966, emplean estas palabras. Por ejemplo, el artículo 17 del Código Fiscal de 1966 dice: "La obligación fiscal se determinará y liquidará conforme a las disposicio

nes vigentes en el momento de su nacimiento..." y el artículo 18 del mismo Código Fiscal de 1966, prescribe que el " crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida...", esto es, las autoridades pueden formular la liquidación.

Pero en otras disposiciones la determinación es - una actividad distinta a la liquidación, refiriéndose la primera a la identificación del hecho generador y la liquidación, a la - actividad de cuantificar el crédito fiscal. Por ejemplo, el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación de 1966, prescribe: - " las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia -- del crédito fiscal, dar las bases para su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, ... tienen ciertas facultades ".

Como no creemos que el legislador mexicano haya - dado un significado específico a cada una de estas expresiones, y con más precisión podría entenderse a la determinación como la actividad consistente en la identificación del momento del hecho generador y a la liquidación para fijar en cierta cantidad debida por el causante. Nosotros utilizaremos en forma sinónima ambas expresiones. El Código Fiscal de la Federación en vigor al res--pecto señala en su artículo 6, lo siguiente: " Las contribucio--nes se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o - de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el -- lapso en que ocurren."

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

" Corresponde a los contribuyentes la determina--ción de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa

en contrario... Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información - necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación " .

Visto lo anterior, podemos definir a la determinación " como el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos de manera coordinada, destinados a establecer en cada caso particular la configuración -- del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación ". (53)

Para nosotros la determinación es un acto del sujeto pasivo en donde éste, reconoce que se ha realizado el hecho generador del crédito que le es imputable, o bien, el acto de la administración que también reconoce la realización de ese hecho generador, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, y en uno y otro, es decir, en ambos casos, donde reconocen que se liquida o más bien se cuantifica el adeudo en dinero, claro, una vez que ya ha sido valorizado la base imponible y aplicada la tasa ordenada por la ley.

Es de advertirse que la determinación puede ser - tanto un acto jurídico del sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o por adeudo ajeno, como un acto administrativo emanado de - la autoridad tributaria; además, todo hecho generador requiere - la determinación, no sólo tratándose de impuestos con parámetros complejos o alícuotas progresivas, sino aún de los más complejos y simples como en los impuestos fijos; en todos ellos, en el hecho generador es necesario que alguien sea el sujeto pasivo, - -

constaten la realización del hecho generador, reconozcan la atribución en relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación de 1938, establece: " La determinación de los créditos fiscales y - las bases para su liquidación; su fijación en cantidad líquida; su percepción y cobro corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que ejercerá sus funciones por conducto de sus dependencias y de los organismos fiscales autónomos que señalen las leyes ".

De este precepto, aparece que el Código considera como un sólo acto " la determinación de créditos fiscales y de - las bases para su liquidación ", enseguida enumera la fijación - en cantidad líquida, su percepción y cobro de un modo independiente. Debido a lo anterior, no puede separarse el estudio de - las dos funciones que atribuye a los órganos fiscales autónomos. Es decir, la determinación de la existencia del crédito fiscal y de las bases para su liquidación, constituyen dos fases o etapas del mismo acto, y por tal virtud, en temas anteriores se trató - del nacimiento del crédito fiscal y en separado deberán estudiarse las bases para su liquidación.

Nuestro Código Fiscal vigente establece, en su artículo 6, párrafo tercero, " que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario... si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación ".

Así tenemos, que la doble acción que tiene la auto

ridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación del crédito fiscal y determinar las bases para su liquidación, constituyen en la teoría italiana el "acertamiento", traducido en "acertamiento" en nuestro idioma, para indicar el acto por el cual la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación.

Así como mencionamos que la determinación y las bases para su liquidación son un sólo acto, que si bien revisten dos fases o etapas sucesivas, y que éstas no admiten separación, tenemos que hay independencia entre ambas. Por ejemplo, cuando la autoridad declara que alguien es causante, en este caso, se realizó la determinación del nacimiento de la obligación, pues se considera que el afectado está dentro de la situación prevista por la ley, pero no existe acertamiento de las bases para su liquidación, porque aquella declaración general no es suficiente; la medida de la obligación depende de las aplicaciones de muchas disposiciones de la ley tributaria y de la consideración de las circunstancias en que se encuentre el contribuyente; al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido resolución en los términos siguientes:

" la actora puede iniciar el juicio de oposición desde el momento en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo consideró como causante... desde entonces queda fijada la obligación fiscal, y no era necesario que se señalara el crédito en cantidad líquida ". (54)

(54) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tomo II, Pág. 462. citado por MARTINEZ LOPEZ, LUIS. en su libro Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 61.

a).- CLASES DE DETERMINACION.

En nuestro derecho tributario pueden señalarse varias clases de determinación según dos criterios: uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúa.

1.- Determinación según el sujeto que la realiza. según éste criterio, podemos distinguir las siguientes clases de determinación, según la definición que de ésta se dió sobre el crédito fiscal:

A).- La determinación hecha por el sujeto pasivo. Esta clase de determinación la dispone la ley como un mandato sin la intervención de la autoridad administrativa. A ésta se le llama " autodeterminación " o " auto-imposición ".

B).- La que realiza la autoridad administrativa con la colaboración generalmente del sujeto pasivo principal, pero también por sí sola, sin la intervención del sujeto pasivo. Esta clase es considerada como la determinación normal y la doctrina la llama " determinación de oficio " a la ejecutada por la administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

C).- La que nace por un acuerdo entre autoridad y sujeto pasivo. A esta se le conoce como " concordato fiscal " o " concordato tributario ", el cual consiste en un acto administrativo, en el que el órgano fiscal resuelve sobre la existencia del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, - mediante condiciones convenidas con el contribuyente, quien acepta obligaciones que la autoridad jurisdiccional podría declarar que no están a su cargo y el fisco prescinde reclamaciones que esa misma autoridad podría rechazar ". (55)

2.- La determinación según la base conforme a la cual se realice. Esta clase de determinación distingue entre " determinación con base cierta ", " con base presunta " y " con base estimativa ". La determinación con base cierta, es la que se ejecuta ya sea -- por el sujeto pasivo o por la autoridad administrativa, con conocimiento o comprobación del hecho generador, en lo que se refiere a sus elementos, características y magnitud económica, o sea se conoce con certeza el hecho y los valores imponibles. A este método la Suprema Corte de Justicia de la Nación la llama " método de comprobación directa " porque él investiga la magnitud económica del causante. La determinación con base presunta, se da cuando la autoridad administrativa tributaria determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas en la ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación a este método le ha llamado " indiciario ", en el cual se investiga por los métodos o signos externos del sujeto del impuesto para así determinar, en forma presunta, su capacidad tributaria. Y por último, la determinación con base estimativa, se realiza cuando la administración financiera, al verse imposibilitado para establecer la base cierta o la base presunta establecida en la ley, para llegar al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica, se vale de hechos que puede comprobar, como es el caso de la información de terceros ó los libros de contabilidad del contribuyente, así como su documentación que obre en su poder y de los demás medios de investigación económica que existan. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que para averiguar y fijar la carga del contribuyente deberá hacerse en los términos del principio de legalidad, mismo que se encuentra regulado por nuestra Constitución Política Mexicana.

b).- CRITERIO ASUMIDO POR NUESTRA LEGISLACION.

El Código Fiscal de la Federación de 1966, en su artículo 80, prescribe: " la determinación y liquidación de créditos fiscales corresponderá a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario ". El anterior precepto constituye - un reconocimiento de que el derecho tributario tiende a ser un - derecho de las obligaciones tributarias.

En efecto, el anterior precepto, o sea la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, reconoce la existencia del hecho generador que al propio sujeto pasivo se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantificado en una suma de dinero, en el importe de su - adeudo. Después lo comunica a la administración tributaria por - medio de una declaración que paga en la caja recaudadora.

Normalmente, si la actividad de liquidación es - cumplida con exactitud por el contribuyente, el nacimiento, la - determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplen sin la intervención del sujeto activo. Pero si no se procedió al pago con apego a la ley, la autoridad administrativa, al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables, podrá producir un acto de rectificación, o sea un acto en donde la autoridad hace la determinación. Aquí, estamos en presencia de una de las clases de determinación, que es la que se realiza por la autoridad administrativa con la colaboración del sujeto pasivo principal.

También, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente, nos da una clara idea de la forma de cumplir - con la determinación del crédito fiscal, destacando que a éste -

le son aplicables las normas vigentes en el momento en que está se realice; además no faculta que el pago de la determinación se debe realizar en los plazos autorizados por la ley.

Asimismo, el párrafo último del mismo ordenamiento, establece que sólo se reconocerá el pago del crédito fiscal cuando el contribuyente obtenga de la oficina recaudadora el recibo correspondiente de pago, el cual deberá estar perfectamente protegido por la máquina registradora de la oficina autorizada, es decir, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último, en la legislación mexicana encontramos que se ha establecido el sistema de la autodeterminación, es decir, se adopta el sistema según el cual el sujeto es quién la realiza.

#### 4.- EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL.

En este punto, es necesario aclarar la diferencia entre el nacimiento del crédito y la exigibilidad del mismo. El nacimiento consiste en la creación de un vínculo que se da entre el acreedor, que es la administración pública, y el deudor. La exigibilidad por el contrario, consiste en que el ente público, que es el titular del crédito fiscal, está legalmente facultado para exigir al deudor el pago de la prestación debida. Es decir, la exigibilidad del crédito nace por el simple transcurso del tiempo, cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectúe el pago respectivo sin la intervención de la autoridad, pero a partir de que transcurrió el tiempo, la autoridad está legitimada para exigir al deudor la prestación incumplida.

Ya mencionamos que se considera como un sólo acto

a la determinación y a las bases para su liquidación, después le sigue como siguiente acto su fijación en cantidad líquida y después su percepción y cobro. En estos términos, una vez fijado el importe líquido de la obligación, se necesita para que sea exigible, que se notifique al deudor, a fin de que pague o impugne la resolución. Es decir, este punto hace referencia a la parte contenciosa oficiosa de las notificaciones del procedimiento tributario, con respecto a la exigibilidad del crédito.

Lo anterior se desprende del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación de 1938, que establece: " Las prestaciones fiscales son exigibles a partir de la fecha señalada por las disposiciones que las establezcan ". También del artículo 33 del mismo código que establece que " a falta de disposiciones expresas, las prestaciones serán exigibles al décimo quinto día --siguiente a la fecha en que haya surtido efectos la notificación".

Entonces, vencido el plazo y no pagado el crédito, o sea cuando el crédito es exigible según el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación de 1966, entonces la administración fiscal procederá a hacer efectivo el pago a través del procedimiento económico-coactivo o de ejecución.

También el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo siguiente: " Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución ".

Como corolario a lo anterior, podemos concluir -- que lo natural y lógico es que exista un distanciamiento entre -- ambos momentos, es decir, entre el nacimiento y la exigibilidad. Y así tenemos que son tres los momentos que componen a la obliga

ción fiscal: 1.- el momento en que nace; 2.- el momento de pago; y 3.- el momento en que es exigible el crédito.

El primero, se origina cuando el contribuyente -- coincide con el hecho generador del crédito fiscal previsto por la ley. El segundo, debe enterarse dentro del término que la ley señala, el cual se establece no sólo en razón de la comodidad -- del causante, sino también en atención al momento en que mejor -- control pueda tener la Hacienda Pública del propio causante. En este segundo momento, existe un gran error del legislador, pues confundió la época de pago con la exigibilidad del mismo. Ya que el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación de 1938, establecía que : " el pago de los créditos fiscales deberá presentarse en la época en que sean exigibles ". Lo que realmente quiso -- decir el legislador fué que los pagos de los créditos fiscales deberán efectuarse en la fecha en que la ley señale. Acertadamente, lo anterior fué modificado por el Código Fiscal de la Federación de 1966 en su artículo 18, párrafo primero, que dice: " el crédito fiscal... debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas."

Por último, el tercer momento lo encontramos en -- el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación de 1966, al establecer: " la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazos señalados en las disposiciones respectivas, determina que el crédito sea exigible."

Así los créditos son exigibles una vez que ha -- transcurrido la fecha de pago sin que ellos se hayan enterado, y mientras no se venza o transcurra la fecha o época de pago, los créditos no pueden ser exigibles por el sujeto activo.

En efecto, el artículo 145 del Código Fiscal de --

la Federación vigente confirma lo anterior, al establecer lo siguiente: " Las autoridades fiscales exijan el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución ".

#### B).- LA OBLIGACION FISCAL.

En temas anteriores mencionamos que la obligación fiscal no tiene como fuente u origen un convenio o un contrato, entre el particular y el Estado, sino que tiene como origen la ley tributaria, misma que está fundada en el interés público, es decir, para cubrir los gastos públicos de la colectividad, ya — que así lo establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En efecto, cuando una persona emprende una actividad que puede ser fuente de ingresos, no celebra un contrato con el fisco, del que pueden resultar, como consecuencia, obligaciones recíprocas; sino que es el particular el obligado a cumplir con su obligación y el Estado a nada se obliga en concreto con el particular, a no ser, claro, que tratándose de servicios públicos administrativos, como contraprestación del pago de los derechos. En este caso, el Estado al igual que el particular se — obliga a prestar el servicio administrativo, pero tratándose de impuestos, la contraprestación del Estado no se individualiza, — su importe deberá ser aplicado globalmente a la satisfacción de los gastos públicos.

En consecuencia, las obligaciones fiscales no se

rigen por estipulaciones contractuales del que pueden resultar - obligaciones recíprocas, sino de leyes tributarias fundadas en - el interés público y con la finalidad de satisfacer las necesida des propias del gasto público.

Pero tanto la obligación fiscal como la obligación civil tienen como esencia una estructura análoga, en cuanto a - que en ambos encontramos dos sujetos, el activo y el pasivo. Por ello el elemento de relación jurídica lo encontramos en las dos clases de obligaciones. Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico, surge una relación tributaria, que tiene como - elemento personal al sujeto activo y al pasivo, y como elemento objetivo, la prestación del tributo.

Sin embargo, es común encontrar tratadistas que - confundan los conceptos de relación jurídica con el de obligación tributaria, no obstante ser dos conceptos distintos. Es decir, - le atribuyen y le asignan el mismo significado a uno y a otro, - definiéndolas como la prestación en dinero o en especie debida - por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue la - - obligación.

No olvidemos que puede existir una relación jurídica, sin que ello implique el nacimiento de la obligación. Por ejemplo, cuantas empresas o personas clausuran su negocio al cabo de 5 o 6 años de haber operado con pérdidas en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiere surgido a su cargo la obligación de pagar, en virtud de que jamás se obtuvieron uti lidades gravables. Esto es, se dió la relación jurídica entre el Estado y el particular, pero al no tener utilidad gravable y al no haber coincidido con el supuesto de ley, no surgió la obliga-

ción tributaria.

Por otra parte, entre los causantes con exención existen relaciones tributarias, pero sin embargo, mientras subsista la exención, no habrá obligación de pagar, por que no se está en la hipótesis de ley.

De lo anterior, podemos definir cada una de estas figuras tributarias, ya analizadas:

- 1.- Obligación Fiscal: " Es la cantidad de dinero o en especie - debida por el sujeto pasivo, cuyo pago extingue dicha obligación "(56) bien, -  
" El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, -- exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria en especie ".(57)
- 2.- Relación Tributaria: " Es el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto activo y el sujeto pasivo y se extinguen al cesar el primer o en las actividades reguladas por - la ley tributaria ".(58)

(56) MARGAIN MANAUTOU, E. Introducción al Estudio del Derecho.

(57) SANCHEZ LEON, GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 294.

(58) Idem. Introducción. Pág. 304.

## 1.- INCUMPLIMIENTO.

Una vez establecida la diferencia entre relación jurídica y obligación tributaria, nos toca precisar el incumplimiento de la obligación fiscal.

Esta figura jurídica es conocida tanto por la ley civil como por la ley fiscal, es decir, ambas leyes coinciden en el pago de la deuda en favor del sujeto activo. El Código Civil declara, en su artículo 2104 que el que incurra en mora en el cumplimiento de su obligación de " dar ", es responsable de los daños y perjuicios, que se traducen en el pago de intereses cuando la prestación consistió en dinero; en materia fiscal, el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación de 1938, establece el pago de los recargos cuando se verifique el pago de un impuesto o de un derecho fuera de los plazos señalados en las leyes de clarando ese precepto que: " los recargos deben considerarse, en todo caso, como indemnización al erario federal, por falta de pago oportuno de los adeudos ". Y el Código Fiscal de la Federación vigente, establece en su artículo 21 que " cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno ".

Por lo que toca a las obligaciones de " hacer " y de " no hacer ", o sea el cumplimiento de formalidades que -- las leyes fiscales imponen para la debida observancia de sus -- preceptos, o la obtención de actos que contraríen sus disposiciones, existe gran diferencia en ambos códigos.

En efecto, en tanto que el Código Civil en su ar

tículo 2027, establece que si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tendrá derecho a pedir que se ejecute -- por otro. Y el artículo 2028, determina que tratándose de obligaciones de no hacer, su incumplimiento ocasiona el pago de daños y perjuicios. El Código Fiscal de la Federación en ambos casos, en tratándose de obligaciones de hacer y de no hacer, las considera como infracciones punibles en sus artículos 70, 71 y 72; -- además autoriza a la administración fiscal para emplear medios de apremio, para hacer cumplir sus determinaciones, ya que en su artículo 40, establece: " cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados,, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente: I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública; II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este código; y III. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

## 2.- MODALIDADES.

Así como el Código Civil considera las obligaciones mancomunadas cuando son varios los obligados, el Código Fiscal de la Federación considera separadamente " la deuda " de los sujetos y las " responsabilidades " de terceros a quienes se les impone el deber de contribuir solidariamente con el adeudo, o de cumplir formalidades que las leyes fiscales imponen.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación de - 1938, hace recaer la obligación de pagar los impuestos en los sujetos o deudores principales o directos en los artículos 20, 21

y 22; y en los siguientes trata de los responsables solidarios - en los artículos 24, 25, 26 y 28; de los deudores en sustitución en el artículo 27; y por último, del responsable objetivo en el artículo 29.

Pero nuestro Código Fiscal vigente, en su artículo 26, establece a los responsables solidarios en los siguientes términos: " Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan - la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta el monto de dichas contribuciones; II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales; III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieran pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra; IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas - en la negociación...; V. Los representantes, sea cual fuera el - nombre con que se les designe, de personas no residentes en el - país...; VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representante; VII. Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados; VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria; y IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes... La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas."

Sin embargo, ninguna de estas clases de responsabilidades afecta a la esencia de la obligación tributaria, que - en todos los casos se origina cuando se realiza la situación pre

vista en la ley. Aún cuando la responsabilidad del deber de cumplir se traslade a terceros, la obligación no sufre modificación alguna, ya que ésta nace en forma espontánea y se extingue por los medios legales cualesquiera de los responsables con quienes comparte el sujeto o deudor el deber de pagar los impuestos.

C).- PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

En el derecho común, el artículo 1135 del Código Civil establece la prescripción " como el medio por el cual se pueden adquirir bienes o liberarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley ". Y el artículo 1136 distingue dos clases de prescripción: " la positiva " como medio de adquisición de bienes y la " negativa " como la liberación de obligaciones por no exigirse oportunamente.

En materia fiscal sólo existe la prescripción -- " negativa " como un medio de extinguir las obligaciones fiscales; además de ser la segunda en importancia después del pago.

Sin embargo, la prescripción tanto en el derecho civil como en el derecho fiscal tiene el mismo fundamento: que es la exigibilidad legal de los obligados mediante el simple -- transcurso del tiempo.

Así, la prescripción de créditos fiscales se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del erario, ni de los negocios de los particulares.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación de 1938, en sus artículos 60 y 61 tratan de la prescripción negativa. La primera, es en favor del particular, para liberarlos del pago de las prestaciones fiscales y multas, sea porque el fisco en el transcurso de 5 años no determine su importe líquido, o porque liquidados los créditos, deja pasar el mismo plazo sin proceder el cobro. El segundo, establece la prescripción negativa a favor del fisco, porque los particulares no reclamen, en el término de 2 años, la devolución de las cantidades que hubieren pagado de más o indebidamente, por concepto de impuestos, derechos o multas.

También, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación de 1966, establece la prescripción a favor y en contra del fisco, en los siguientes términos: " Las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de este... se extinguen por prescripción en el término de 5 años. El mismo plazo se extingue, también por prescripción, la obligación del fisco de devolver las cantidades pagados individualmente..."

No obstante lo anterior, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente establece: " Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquel en que ..."

Ya mencionamos que la prescripción tiene como fundamento el transcurso del tiempo, esto no quiere decir que la prescripción sea un fenómeno material, sino jurídico, porque se necesita que concurren también las circunstancias que exige la

ley para que la prescripción se consuma. Es decir, la prescripción es un fenómeno jurídico que la autoridad debe apreciar en relación con las pruebas existentes, ya que no puede considerarse a la prescripción como una cuestión de hecho sino de derecho.

De lo anterior, se puede desprender dos formas de prescripción: la que corre a favor del fisco y la que corre en contra del fisco.

1.- Prescripción que corre a favor del particular o en contra del fisco.

Tomando en cuenta que el Código Fiscal de la Federación de 1966, establece que sólo tienen carácter de prestación fiscal los impuestos y los derechos. La prescripción se considera de dos modos: una, el abandono del fisco, durante 5 años, de su facultad de liquidar el crédito; la otra, la falta de cobro durante el mismo tiempo, de prestaciones liquidadas. Es decir, la primera es donde el término empieza a correr desde el momento de que la autoridad pueda determinar el crédito fiscal. Y la segunda, el término empieza a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible.

El primer modo de prescripción que corre en contra del fisco, debe de rechazarse, en virtud de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, ya que no contará el tiempo que ha transcurrido si la autoridad no tiene conocimiento de la realización de los actos gravados o violatorios de la ley. La segunda forma de prescripción que corre en contra del fisco es la acertada, pues el término de la prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación de

1984, en su artículo 67, establece: " Las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus agosorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de 5 años..."

También, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación de 1966, acepta la segunda forma o modo de prescripción que corre en contra del fisco, al expresar en su último párrafo: " que la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación, pudieron ser legalmente exigibles...". Asimismo, el artículo 88 del mismo cuerpo consultivo, o sea el Código Fiscal de 1966, establece que la extinción de las facultades de la Hacienda Pública Mexicana para determinar la existencia de créditos fiscales, señalar las bases para su liquidación o fijarlos en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones, empezarán a correr a partir " del día siguiente al en que hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones, avisos, etcétera; del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos; y del día siguiente al en que hubiere cometido la infracción a las disposiciones legales, pero si la infracción fuera de carácter continuo, correrá a partir del día siguiente al en que hubiere cesado ".

El Código Fiscal de la Federación vigente también prevé la segunda forma de prescripción que corre en contra del -

fisco, al establecer que " las facultades de la autoridad fiscal, ... se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquel en que: I. Se presentó la declaración del ejercicio cuando tenga obligación de hacerlo...; II. Si presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso...; III. Si hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales... ".

Dado lo anterior, podemos decir que no hay unanimidad en las legislaciones, respecto a la duración del término de la prescripción que corre en contra del fisco, pues para algunos debe ser de 5 años y para otros de 10 años, y aún más, para otros es de 15 años. Para nosotros la prescripción que corre en contra del fisco será de 5 años, pues así lo establece el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación de 1966 y el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente, al señalar lo siguiente: " Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de 5 años... ".

2.- Prescripción que corre a favor del fisco o en contra del particular.

Esta se origina cuando el fisco ha percibido una cantidad que legalmente y que, por ende, debe devolver al causante. En este caso, el término de la prescripción corre a partir del momento en que se hizo el pago de lo indebido.

Conforme al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación de 1966, también el término que debe transcurrir para que se extinga la obligación por prescripción a favor del fisco federal de restituir un pago de lo indebido, es de 5 años. Como

también así lo determina el Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 67.

Anteriormente, el Código Fiscal de la Federación de 1938, conceptuaba que el término de la prescripción era de 2 años. Lo anterior provocó discusiones y se criticó severamente, pues se decía que rompía la igualdad que sobre la prescripción - debe observarse en la relación jurídica tributaria. Sin embargo, esto no quiere decir y tampoco puede sostenerse que el interés - del fisco, que es de carácter público, sea idéntico o equivalente al interés que existe en el causante. Además, para el Estado resulta muy oneroso reintegrar cantidades que en períodos distintos percibió, ya que se tendría que afectar un presupuesto destinado a la satisfacción de sus necesidades públicas, mediante la sustracción de sumas que no tiendan a dicho fin.

Por esas razones debe sancionarse más severamente la negligencia del causante, reduciéndole el término para reclamar la devolución de lo pagado indebidamente.

Por ello, al expedirse el nuevo Código Fiscal de la Federación vigente, se consideró conveniente regular el término de 5 años de la prescripción que corre a favor del fisco con el término que corre en contra del fisco.

De lo anterior podemos concluir que el término de la prescripción, será contando 5 años desde el día siguiente a - la fecha en que debió hacerse el pago respectivo o ejecutarse -- por la autoridad correspondiente la facultad relativa; además, - no es aplicable al caso, el artículo 1176 del Código Civil, en - el sentido de que el término o computo debe hacerse por año y no de momento a momento tal y como lo establece la legislación fiscal.

C A P I T U L O I V

ANALISIS DE LA FRACCION IV  
DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL

El antecedente inmediato del artículo 31 de la -- ley fundamental que se comenta es, con algunas reformas, el precepto del mismo número del proyecto de Constitución de Venustiano Carranza, al establecer lo siguiente:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (59)

El precepto en análisis contiene tres obligaciones a cargo de los mexicanos que a su vez, corresponden a tres rubros vitales para la existencia y desarrollo de un Estado, pero dado el presente tema, sólo haré mención del tercero, o sea la obligación de contribuir para los gastos públicos.

Continuando con el análisis del artículo 31, en su fracción IV de la Constitución, podemos decir que la misma -- contiene varios elementos de gran trascendencia para el derecho fiscal mexicano.

(59) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Artículo 31, fracción IV.

A).- EN FUNCION DE LAS CONTRIBUCIONES.

En efecto, el citado artículo establece la obligación de que los mexicanos aporten recursos a todos los niveles - de gobierno existentes en el país para el sostenimiento y desarrollo de la maquinaria estatal ( Federación, Estados y Municipios ). Siendo que en nuestra sociedad el Estado se constituye - como rector de la vida administrativo económica de la sociedad - en algunos sectores prioritarios, se entiende que las contribuciones que los mexicanos hagan al gasto público son de vital importancia para el desarrollo del país.

Cabe mencionar, por otro lado, que esta obligación no es exclusiva de los mexicanos, sino que está dirigida a todo individuo que habite en el país; en estos términos, esta obligación se extiende tanto a los nacionales como a los extranjeros.

Sin embargo, de la obligación que tiene todo mexicano de contribuir para los gastos públicos, se ha discutido si la Ley fundamental establece que sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos con exclusión de los extranjeros, o bien, si también los extranjeros están obligados a pagar dicho tributo.

Lo anterior se desprende, no sólo de la redacción misma del artículo 31 que se comenta, sino del hecho de que dicho numeral se encuentra precisamente en el Capítulo II que se denomina " De los mexicanos ".

No obstante el comentario anterior y en vista de que el artículo no está prohibiendo expresamente que se fijen impuestos a cargo de los extranjeros, se ha considerado que correg

ponde a la legislación ordinaria establecer dichos impuestos. - Por lo tanto, quedan sujetos a pagar impuestos quienes encuadren como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria en los impuestos establecidos en los textos legislativos ordinarios.

De esta forma, existen diversos cuerpos legislativos que crean obligaciones fiscales a cargo de los extranjeros. Tal es el caso del artículo 3º de la Ley de Nacionalización y Naturalización, que establece que los extranjeros están obligados al pago de las contribuciones ordinarias y extraordinarias, siempre y cuando alcancen a la generalidad de la población en que radique y ordenada por una autoridad competente.

Cabe hacer mención que esta prerrogativa se extiende tanto a los extranjeros personas físicas, como tanto a extranjeros personas morales. Otro caso de cuerpos legislativos -- que prevén obligaciones fiscales a cargo de los extranjeros los encontramos en el artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 10. de enero de 1965 y del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1966.

Nótese que este precepto no toma en cuenta como base para el deber de contribuir la "residencia", en un sentido literal, sino la ubicación de la fuente de ingresos gravados por la ley tributaria ( domicilio fiscal ) y por eso es que no sólo los mexicanos que vivan en el territorio nacional, sino también los domiciliados en el extranjero, cuando reciten ingresos producidos por la explotación comercial o por negocios realizados dentro de la república; y en igualdad de condiciones se encuentran los extranjeros, aunque el precepto Constitucional no los mencione, pues dicha omisión está subsanada por las leyes fiscales ( artículo 13 del Código Fiscal de 1966 ), que señalan

como sujetos de las contribuciones sin atender a su nacionalidad, sino a la ubicación de la fuente de la percepción gravada.

De acuerdo con lo expuesto, debe entenderse el -- precepto constitucional en el sentido de que existe el deber de contribuir para los gastos públicos de la Entidad en que se encuentran los bienes que produzcan los ingresos objeto de la contribución. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una ejecutoria emitida por ella, establece lo siguiente:

" La fracción IV del artículo 31 de la Constitución, obliga a contribuir para los gastos públicos de la entidad en -- que resida, de donde se deduce que las cantidades recaudadas deben ser aplicadas precisamente a gastos de la propia Entidad ". (60)

Las contribuciones a que se refiere la Constitución son los impuestos y los derechos definidos por los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación de 1966 y por los artículos 2, fracciones I y IV del Código Fiscal de la Federación vigente, como cargas impuestas a los particulares en pago de los servicios que reciben del Estado. Recordemos que en el Capítulo II, en sus incisos B) y C) respectivamente, precisamos -- que tanto los impuestos como los derechos están comprendidos en la denominación genérica de " prestación fiscal ", definida por el Tribunal Fiscal de la Federación, de la siguiente forma:

" PRESTACIONES FISCALES.- Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación de 1938. Desde el punto de vista estrictamente técnico, no puede hablarse de prestaciones fiscales, si-

(60) Jurisprudencia. Seminario Judicial de la Federación. tomo -- LAV, pág. 272j. Citado por MARTINEZ LOPEZ, L. en su libro -- Derecho Fiscal Mexicano, Pág. 48.

no en el caso en que el Estado esté obligado con los sujetos pasivos de una obligación fiscal, al cumplimiento de un servicio general, o específicamente determinado, según se trate, del cobro de un impuesto o de un derecho ". (61)

Es de notarse, que de acuerdo con la resolución emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, no están comprendidas en la denominación de prestación fiscal los productos y los aprovechamientos, aún cuando sí son considerados por el mismo Código Fiscal de 1966 como recursos del Estado en los artículos 4 y 5, apartados de los impuestos y de los derechos mencionados en los artículos 2 y 3, que sí son considerados como prestaciones fiscales.

La separación que hace el Código Fiscal de la Federación de 1966 de los productos y de los aprovechamientos en los artículos 4 y 5 y de los impuestos y los derechos en los artículos 2 y 3, no es solamente una separación técnica; tiene su importancia, pues en algunos casos el Código Fiscal hace referencia a prestaciones fiscales, que sólo pueden entenderse en el sentido definido por el Tribunal Fiscal.

Actualmente, el Código Fiscal de la Federación vigente, define a los impuestos y a los derechos como contribuciones establecidas en la ley, en su artículo 2, fracciones I y IV, y a los productos como contraprestaciones en el artículo 3, párrafo último y a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado en el mismo artículo 3, pero en el párrafo primero.

(61) Revista del Tribunal, Número 17, Pág. 58. citado por MARTINEZ LOPEZ, L. en su libro Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 48

B).- EN FUNCION DEL GASTO PUBLICO.

La fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, se refiere a lo que llamamos " el destino de las contribuciones "; al declarar la obligación de todo mexicano de contribuir para -- los gastos públicos, es decir, la misma fracción específica que las contribuciones deben ser canalizadas a la satisfacción de -- las necesidades colectivas; por lo tanto, el fundamento jurídico para tributar reside en la necesidad que los mexicanos tienen de sufragar los gastos públicos.

El gasto público ha sido conceptuado tanto por la doctrina como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de -- diferentes maneras. Así tenemos que para la doctrina el gasto pú-- blico es todo gasto hecho por el Estado - sea o nó realizado me-- diante acto de gobierno - para dar satisfacción a las necesida-- des comunitarias.

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció su criterio diciendo que en vista de que el gasto pú-- blico es fijado en el presupuesto de egresos, y los impuestos pa-- ra financiarlos están contenidos en el presupuesto de ingresos, del análisis de la ley creadora de un impuesto o del presupuesto de egresos surgirá a la vista cualquier gravámen que no esté apa-- rejado con el gasto público.

Por otro lado, tratadistas como Emilio Manautou - consideran que el gasto público " es toda erogación hecha a travé-- s de una Secretaría o Departamento de Estado, o de un Organism-- o Descentralizado ". (62)

(62) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Dere-- cho Tributario Mexicano. Pág. 146.

La definición anterior parece incompleta o más bien confusa, pues aceptar tal y como lo establece Emilio Margain Manautou nos lleva a establecer que toda erogación que el Estado efectúa por conducto de su administración directa ( Secretaría de Estado ) o por su administración delegada ( Organismos Descentralizados ), tiene el mismo carácter, o solamente la que se efectúe por su administración directa.

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación tratando de aclarar la anterior definición dijo que no debe entenderse por gasto público todo lo que el Estado pueda hacer, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos; sin embargo, tampoco esta tesis resolvió lo planteado, pues no sirve para precisar el contenido del concepto de gasto público.

Por lo tanto, la mejor solución para aclarar la definición planteada por Emilio Margain Manautou, es analizando las características que tiene el gasto público.

1.- Que la erogación sea hecha a través de la administración activa. Si recordamos que los mexicanos tienen la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto de la nación. Tenemos que ésta sólo prevé las erogaciones que la Federación haga a través de su administración activa, o sea a través de sus Secretarías y Departamentos de Estado, pero no los que realice por medio de sus Organismos Descentralizados o administración delegada.

2.- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. Es de recordar también,-

que el Congreso de la Unión deberá de revisar la cuenta pública del año anterior, además de que no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto, sino que se extenderá a examinar -- con exactitud la justificación de los gastos hechos y a la res-- ponsabilidad a que hubiere lugar. Es decir, que toda erogación -- ajena a las funciones de las Secretarías o Departamentos Adminis-- trativos o de Estado, será rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabili-- dad. Se considera que una erogación no es justificada cuando esa erogación se destinó a satisfacer las funciones no previstas -- por la ley.

3.- Que la erogación esté prevista por el presupuesto de -- egresos. No basta que el gasto público se realice a tra-- vés de la administración activa como una función atribuida, sino que en términos del artículo 126 Constitucional, para que se con-- sidere gasto público es necesario, además, que en el renglón res-- pectivo se encuentre previsto en el presupuesto de egresos, pues la obligación de tributar se funda en la necesidad de satisfacer aquellos gastos previstos en el presupuesto.

4.- Que la erogación se haga con apego a la partida destina-- da al renglón respectivo. Esto quiere decir que en el -- renglón que prevé el gasto público cuente con la asignación co-- rrespondiente, pues nuestro presupuesto no permite pago alguno -- en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por ley posterior. Por lo tanto, la Secretaría o Departamento de Estado sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del presupuesto de egresos: si se exceden esos límites, las ero-- gaciones dejan de reputarse como gasto público, ya que no existe

obligación de tributar si hay erogaciones en exceso de lo previsto, y por consiguiente, el Congreso de la Unión exigirá responsabilidades.

Del análisis que se hizo de las características del gasto público, ahora sí podemos afirmar que la definición -- que dió Emilio Margain Manautou es incompleta y sobre todo confusa, pues toda erogación que se haga por la Administración Directa a través de las Secretarías y Departamentos de Estado se considera como gasto público y no la erogación que se haga por los organismos descentralizados o administración delegada.

De acuerdo con lo anterior y para complementar la definición de Emilio Margain Manautou, podemos definir al gasto público " como toda erogación hecha por el Estado, a través de su administración directa ( Secretarías y Departamentos de Estado ), destinada a satisfacer las funciones de sus Entidades, en los términos previstos en el presupuesto ".

Por último, de acuerdo con el artículo 74, fracción IV de la Constitución, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados aprobar el presupuesto anual de gastos de la Federación; por lo tanto, la Cámara de Senadores no intervendrá ni -- aprobará el presupuesto, pues le toca, después, determinar si -- los gastos se hicieron conforme fueron autorizados por la Cámara de Diputados.

Ahora bien, ya mencionamos que el gasto público lo establece el presupuesto de egresos, el cual contiene planes que el Estado se propone desarrollar para satisfacer las necesidades públicas, es decir, que el desenvolvimiento acelerado de -- nuestra economía exige con apremio la planeación adecuada del -- gasto público, con el fin de lograr unidad, coordinación y armo-

nía de la acción del sector público y obtener el control total - del gasto público.

Por su parte, el mismo artículo 31, fracción IV - de la Constitución obliga a todo mexicano a contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, que para efectos fiscales, la residencia se entiende el - lugar donde se generan los impuestos. De esta forma, los impuestos federales se aplican exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los impuestos municipales para los gastos de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada para el municipio por ejemplo, y extendiera su aplicación a toda la república, obviamente estará en contra de lo estipulado por la Constitución, por lo que las obras de carácter municipal únicamente se pueden cubrir con los tributos municipales.

C).- EN RELACION CON LA FEDERACION, ESTADOS Y MUNICIPIOS.

De acuerdo con la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, los entes habilitados para recibir impuestos o para recaudar las contribuciones son la Federación, los Estados y los Municipios, al establecer la fracción en análisis que es - obligación de todo mexicano " el de contribuir para los gastos - públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en que residan ".

En efecto, la citada fracción aclara que la Entidad que puede fijar gravámenes son sólo aquellos en los que resi

da al contribuyente. El párrafo anterior podría interpretarse en el sentido de que las legislaturas locales, únicamente están en la posibilidad de gravar a quienes residan en la entidad respectiva. Sin embargo, esto es sólo parcialmente cierto, puesto que de hecho las Entidades locales establecen impuestos indirectos (63) y que tienen como sujetos pasivos a todo el que consume bienes o servicios en el ámbito respectivo, ya sea que resida o no en el Estado o Municipio de que se trate.

Pero la fracción IV, nos expresa la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación como de los Estados y de los Municipios en que residan. En este sentido, para delimitar la competencia tributaria entre estos, es necesario hacer referencia, en forma breve, al Sistema Federal Mexicano de donde deriva la competencia de la primera con respecto de los segundos, es decir, con respecto de los Estados y Municipios.

Pues bien, con el derrumbe del Imperio que se dió en la época de Don Agustín de Iturbide y reunido nuevamente el - Constituyente, éste se decidió a implantar el Sistema Federal, - el cual surgió, no como que el Estado unitario daba vida a los - Estados Federales, sino como que éstos daban vida al órgano Federal, de ahí que Felipe Tena Ramírez en su libro "Derecho Constitucional Mexicano", expresa que: " al promulgarse la Constitución nacieron los Estados y simultáneamente la Federación " (64) Por lo tanto, se adoptó el principio que se encuentra incorporado en el artículo 124 de la Constitución de 1917; principio que establece que " las facultades no delegadas a la Federación se - se encuentran reservadas a los Estados ".

(63) Aquellos que permiten que el sujeto pasivo pueda trasladar a terceros la carga tributaria, trayendo como consecuencia, que no se vea afectado su patrimonio.

Recordemos que en términos del artículo 73 Constitucional, fracción VII, el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Sin embargo, no obstante ser una facultad concedida expresamente a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su Soberanía al tener que depender económicamente de la Federación. Por lo tanto, y dado lo anterior, ¿Cuál sería la competencia de la Federación con respecto a los Estados en materia de impuestos ?

El primer caso lo encontramos en la Constitución de 1857, al prohibirse que los Estados graven la entrada y salida o la circulación de mercancías o cosas, o sea el establecimiento de los impuestos conocidos como "alcabalatorios". Esta reforma fué recogida por la Constitución de 1917, en su artículo 117, fracciones IV, V, VI y VIII. Pero como esta prohibición opera contra los Estados y Municipios, sólo la Federación puede gravar la entrada, salida o la simple circulación o tránsito de mercancías o cosas por el territorio nacional, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 131 de nuestra Norma Suprema.

Un segundo caso de delimitación de competencias en materia de impuestos, deriva, en principio, de la interpretación inadecuada de la Constitución de 1917, en el sentido de que si la nación es propietaria originaria de los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27, párrafos 4o. y 5o., y la Federación su representante, entonces, sólo este ente público puede gravar dichos bienes y recursos.

(64) TENA RAMÍREZ, FELIPE. Derecho Constitucional Mexicano. citado por MARGAIN MANAUFOU, FELIPE, en su libro "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano." Pág. 255.

Actualmente, la fracción XXIX, del artículo 73, - de la Constitución, consigna como facultad exclusiva de la Federación, el establecimiento de contribuciones sobre:

- 1o. Comercio Exterior.
- 2o. El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales - comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
- 3o. Instituciones de Crédito y Sociedad de Seguros.
- 4o. Servicios Públicos concesionados y explotados directamente - por la Federación.
- 5o. Especiales sobre:
  - a).- Energía Eléctrica,
  - b).- Productos y Consumo de tabaco labrado,
  - c).- Gasolina y otros productos derivados del petróleo,
  - d).- Cerillos y Fósforos,
  - e).- Aguamiel y productos de su fermentación,
  - f).- Explotación forestal,
  - g).- Producción y consumo de cerveza.

#### COMPETENCIA DE LOS ESTADOS ENTRE SI.

Sobre este problema poco se ha hablado en México, y nuestros tribunales no han resuelto casos originados por la -- concurrencia de dos o más Estados en gravar el mismo ingreso. -- Aún más, ha complicado la solución a este problema, lo que nos - dice el artículo 31, fracción IV, Constitucional, acerca de que es obligación de todo mexicano el de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en que residan, lo que parece indicarnos que los Estados sólo tienen competencia para gravar a las personas que tienen residencia

dentro de sus respectivos territorios, propiciándose el desarrollo de los impuestos alcabalatorios y el empobrecimiento económico en que se encuentra un buen número de Estados y Municipios de la República.

Lo anterior, implica una serie de problemas para los Estados; por ejemplo: hay Entidades Federales que no obstante ser ricas en bienes y recursos naturales, carecen de Capacidad Económica, esto provocado por el hecho de que sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que se refiere el artículo 27 Constitucional. Otro problema y obstáculo para que los Estados puedan proveerse de los recursos económicos necesarios para subsistir, lo constituye el propio artículo 31, en su fracción IV, de la Constitución, que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición Constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de la entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de éste territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades. Estos son algunos de los problemas que presentan los Estados entre sí para saber la competencia de los mismos.

Ahora bien, algunos tratadistas como Emilio Margain Manantou opinan que para resolver este problema que en nuestro Sistema Federal existe y fortalezca la economía de los Estados y Municipios, lo recomendable es " que se analice cuidadosamente en una Convención Nacional Fiscal, y se promueva la reforma a la Constitución, estableciendo cuales son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Municipios y de los Estados, y -- que las restantes sean gravadas concurrentemente por las tres --

Entidades ". (65)

El razonamiento anterior el lógico, ya que Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusi--vas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y las segundas, las pueden concurrir o gravar, simultánea--mente, entre la Federación y los Estados.

Por último, es preciso buscar una solución confor--me al Sistema Federal Mexicano, o sea dentro de la concurrencia de la Federación, Estados y Municipios, se deben gravar los mis--mos bienes y servicios, salvo en los casos previstos en la frac--ción XXIX, del artículo 73 de la Constitución Federal.

D).- EN CUANTO A LA PROPORCIONALIDAD Y LA  
EQUIDAD.

El artículo que se analiza, en su fracción IV, -- dispone que los impuestos serán " proporcionales y equitativos ". Ambos conceptos han sido objeto de diversas polémicas, en espe--cial, en épocas recientes donde la filosofía de la progresividad de los impuestos se ha establecido como de los principios funda--mentales de la tributación contemporánea.

La adopción del principio de la progresividad de la tributación ha sido sustituido por el principio del beneficio, que implica que los impuestos se establezcan tomando en cuenta -- el beneficio, utilidad o provecho que el sujeto pasivo obtiene -- del Estado como contraprestación. En efecto, en lugar del citado

(65) MARGAIN MANAUTON, EMILIO. Introducción al Estudio del Dere--cho Tributario Mexicano. pag. 265.

principio del beneficio se adoptó el principio de la Capacidad de Pago, principio que implica al establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última, principalmente con base al ingreso personal percibido.

Los conceptos de "proporcionalidad y de equidad" tal y como lo establece Margain Manautou Emilio son dos conceptos y no uno sólo, al argumentar lo siguiente: "que un tributo sea proporcional, significa que corresponde por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, - significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación ".(66)

Por lo tanto y dado el criterio establecido por Emilio Manautou, la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad en la que se encuentran en determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea tratar a los iguales de manera igual. Este principio de igualdad lo consagra el artículo 13 de la Constitución Federal, que a la letra dice: "nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales". Esta garantía es perfectamente válida en materia fiscal.

Ahora bien, de acuerdo con lo que dispone el artículo 31, fracción IV de la Constitución, la obligación de todo mexicano de contribuir será "proporcional y equitativa" que --

(66) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

dispongan las leyes, esto es, debe haber una relación entre la carga fiscal y la posibilidad económica del contribuyente para cubrirla. Por lo mismo, el anterior mandamiento deberá ser respetado por las leyes fiscales y cuando se aparten de él, intervendrá el Poder Judicial Federal para hacer cumplir ese mandamiento.

Sin embargo, hubo una época donde se le negó al Poder Judicial Federal, la facultad de estudiar si una ley cumple o no con los requisitos de proporcionalidad y de equidad que marca la Constitución. Esta negativa de facultades al Poder Judicial se dió en razón de que el propio artículo 49 de la Constitución, reconoce soberanía al Poder Legislativo al darle atribuciones para fijar las contribuciones de acuerdo con la fracción VII del artículo 73 Constitucional.

Pero después, la cuestión anterior quedó resuelta al darle la Suprema Corte de Justicia de la Nación carácter de garantía individual a la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, en los siguientes términos:

" Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad del impuesto no puede reclamarse por medio del juicio de amparo. Es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos y los actos del Poder Legislativo en cada caso especial cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades Constitucionales ... si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad de los impuestos, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de

ese derecho es una violación de esas garantías " (67)

En efecto, si bien es cierto que el artículo 31 - Constitucional no se encuentra en el capítulo referente a las Ga rantías Individuales, la lesión del derecho que consagra, o sea el de la proporcionalidad y de equidad, viola como consecuencia la de los artículos 14 y 16 de la misma Constitución; porque no sólo deja sin exacta aplicación el precepto de una ley secunda-- ría, sino que se menosprecia al mismo artículo 31 y la violación de su texto no puede constituir una orden motivada y fundamenta-- da en perjuicio de persona alguna, por lo que si la Suprema Cor-- te de Justicia de la Nación dejara que el Poder Judicial no sea el capacitado para remediar tal facultad y que el remedio se en-- cuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I -- del artículo 103 Constitucional, que establece la procedencia -- del amparo y la competencia de los tribunales de la Federación -- para resolver las controversias " por leyes o actos de la autori-- dad que violen las garantías individuales ".

Sin embargo, para la procedencia del artículo 103 Constitucional, en su fracción I, o sea el amparo contra leyes o actos que violen garantías individuales, es necesario que el que joso rinda prueba suficiente de que la ley viola los principios de proporcionalidad y de equidad, o que la autoridad los infrin-- gió en su aplicación.

Ahora bien, cuando una ley contributiva, al ser - emitida no fija los principios de proporcionalidad y de equidad, entonces resulta inconstitucional, y por tal motivo puede recla-- marse su expedición y promulgación si es una ley de aplicación -

(67) Jurisprudencia, Seminario Judicial de la Federación, tomo XVII, Pág. 1013, citada por MARTINEZ LOPEZ, L. en su libro Derecho Fiscal de la Federación, Pág. 58

inmediata, o esperarse a que la autoridad reclame el pago de la prestación; pero cuando la ley no es viciada en su origen, expedición o promulgación, sino que es la autoridad quien viola los requisitos señalados por la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, entonces, debe promoverse juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por la aplicación indebida de la ley, de acuerdo con el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Pero si una ley tributaria cumple con los requisitos de proporcionalidad y de equidad que exige el citado artículo 31, es indispensable que se fijen las cuotas que corresponden a cada situación. Esto es, para que todos los mexicanos cumplan con las contribuciones que la Federación, los Estados y los Municipios exigen para satisfacer sus necesidades o mejor dicho para los gastos públicos de estos entes, es preciso no sólo una ley que establezca un impuesto o contribución, sino que también fije su cuantía, la cuota, la forma y el término para pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal quién lo establezca y no la ley, es decir, si la ley no es quién fija la proporcionalidad y la equidad y es la autoridad quién la fija, en consecuencia estaríamos en presencia de un tributo que tiene las características de arbitrario.

No obstante lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una ejecutoria, admitió Constitucionalidad a una ley, la cual faculta a la autoridad para fijar el impuesto dentro de un mínimo y un máximo, en la ejecutoria siguiente:

" el establecimiento de un mínimo y un máximo de los impuestos, permite gravar de un modo justo y proporcional su cuantía,

adecuándola a la respectiva capacidad económica del contribuyente, por lo que el impuesto no es anticonstitucional ".(68)

De acuerdo con lo anteriormente planteado, y dado que los principios de proporcionalidad y de equidad de los impuestos tienen como base la capacidad tributaria, podemos decir, que todos los sistemas modernos coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente para la sociedad en que vivimos y por lo mismo, satisfacer las necesidades -- propias de la colectividad, por supuesto concediéndole una parte equitativa y una proporcional de nuestros ingresos o utilidades, pero una vez que se hayan quedado satisfechas todas nuestras necesidades personales.

En nuestro Derecho Fiscal Mexicano existen medios suficientes para que el Estado conozca los recursos del hombre, y partiendo de esa base, puede fijarles una cuantía o contribución para que la comunidad satisfaga sus necesidades que el hombre necesita para sobrevivir, limitándolas a una satisfacción -- lícita y lograr una cooperación suficiente para que la sociedad tenga lo que necesita.

Ya mencionamos que uno de los recursos con que -- cuenta el Estado para allegarse los medios suficientes para satisfacer sus propias necesidades es la contribución, y la contri bución más justa que puede exigir el Estado para cubrir su cometido es el Impuesto Sobre la Renta. Ya que su justicia radica -- precisamente en los principios a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de proporcionalidad y equidad. Además, su pago no implica un sacrificio y el gravámen se impone

(68) Seminario Judicial de la Federación, Pág. 1361, citado por MARTÍNEZ LOPEZ, L. en su libro Derecho Fiscal Mex. Pág. 59.

en relación con la situación económica de los contribuyentes.

Por último, y para terminar con el análisis de la fracción IV, tenemos que esta declara que los impuestos deben -- ser establecidos por una ley. Recordemos que la ley, es un acto emanado por el Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas, generales e impersonales; esto es, en la creación de las leyes para el Distrito Federal, y de aquellas que son obligatorias en toda la república, interviene el Poder Legislativo Federal, representado por el Congreso de la Unión ( Cámara de Diputados y Cámara de Senadores ), y el Poder Ejecutivo, cuyo ejercicio se deposita en el Presidente de la República. En algunos casos, pueden intervenir las legislaturas de los Estados ( Congresos Locales ), en tratándose de reformas a la Constitución Federal. Así se especifica que la creación de un impuesto estará sujeto al principio de legalidad, mismo que avala el siguiente -- aforismo: " NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE ", que quiere decir: " no hay tributo sin ley ", o en otras palabras, no hay tributo sin -- que exista una ley que lo establezca.

Sin embargo, el principio de legalidad tiene dos excepciones. La primera la constituye el caso de la suspensión -- temporal de las garantías individuales, consagradas en el artículo 29 Constitucional. Sólo bajo éste supuesto, se da el caso de que un impuesto pueda ser creado por el Poder Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cuál debe regir -- nuevamente el principio de legalidad e igualdad. La segunda excepción está consagrada en el artículo 131 párrafo segundo de la -- Constitución, que establece que el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo para que éste aumente, disminuya o suprima -- los montos de las tarifas de exportación e importación estableci

dos por el propio congreso y también para establecer otros.

## C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- En el transcurso de la historia el Estado ha pretendido proveerse de los medios necesarios para satisfacer sus necesidades propias, y el primer cuerpo legislativo que conceptuó en forma clara la obligación de contribuir, fué la -- Constitución de 1857.

SEGUNDA.- Las leyes fiscales deben ser redactadas con mayor claridad, para que faciliten la interpretación del contribuyente e introduzcan certidumbre, y el fisco para evitar la evasión en el pago del impuesto, deberá de cumplir a la perfección los principios que se señalan para toda obligación fiscal.

TERCERA.- Aunque la ley actual establezca que los derechos son contribuciones, en estricto derecho, no lo son, pues para que a un particular se le exija el pago de una cantidad por concepto de derechos, es preciso que haya recibido un servicio, - por tal motivo los derechos siguen siendo contraprestaciones.

CUARTA.- Si el pago de un derecho es la consecuencia de un servicio que el Estado realiza como contraprestación, entonces la cantidad que el particular paga por ese servicio debe ser razonable a su costo, sin embargo, lo anterior es frecuentemente violado, en virtud de los altos precios establecidos por el Estado a los servicios administrativos.

QUINTA.- La totalidad de los impuestos deben servir para financiar el gasto público, y se deben pagar en efectivo, pues los impuestos pagados en especie no se destinan al gasto público; estimo que esta es la razón por la que el Código Fiscal vigente define a los impuestos como contribución.

SEXTA.- Sería conveniente que el Código Fiscal vigente señalase de manera precisa quienes son considerados como sujetos activos de la obligación tributaria, ya que no es suficiente que esto se deduzca de la Ley Suprema.

SEPTIMA.- Generalmente se denomina sujeto pasivo de la obligación fiscal a la persona que es la deudora del tributo, pero de un análisis más detallado de la cuestión, se puede llegar a la conclusión de que esta denominación no es absolutamente correcta, por los diferentes tipos de responsabilidad o de obligación tributaria.

OCTAVA.- Actualmente se ha creado una tendencia de mayor responsabilidad en materia económica y fiscal con motivo de contribuciones a cargo del Estado, por ello, es preciso considerar también en la ley a la Federación, a los Estados y a

los Municipios como sujetos pasivos de las contribuciones.

NOVENA.- Para lograr un mejor control en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la legislación tributaria ha creado el domicilio fiscal de las personas; sin embargo, este no es suficiente para lograr su cometido, pues es muy común que los contribuyentes, para no verse obligados a pagar los impuestos, evaden el fisco valiéndose de lagunas en la ley y que por lo mismo no se ubican en la hipótesis tributaria, o bien por que proporcionan datos falsos.

DECIMA.- La ley prohíbe que los impuestos se destinen a un fin especial o concreto, pero no obstante ello, en forma limitada y cuando la ley lo autorice, se puede aplicar el rendimiento de un impuesto a un fin especial.

B I B L I O G R A F I A

- BORJA SORIANO, MANUEL.  
" Teoría General de las Obligaciones ".  
Edit. Porrúa, S.A., México, 1944.
- CHAFOY EONIPAZ, DOLORES BEATRIZ Y GERARDO GIL VALDIVIA.  
" Derecho Fiscal ".
- CORTINA, ALPONSO.  
" Curso de Política, de Finanzas Públicas de México ".
- CORTINA, ALPONSO.  
" La Obligación Tributaria y su Causa ".
- DE JARACH, DINO.  
" Curso Superior de Derecho Tributario ".
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.  
" Derecho Financiero Mexicano ".  
Edit. Porrúa, S.A., México, 1982. 11a. edición.
- FIX ZAMUDIO, HECTOR.  
" Introducción al Estudio del Derecho Tributario ".
- FLORES ZAVALA, ERNESTO.  
" Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas ".

- LOMELI CEREZO, MARGARITA.  
" Derecho Fiscal Represivo ".  
Edit. Porrúa, S.A., México, 1979.
  
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.  
" Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano ".
  
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.  
" La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario ".  
Edit. Universitaria Potosina, México, 1967.
  
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS.  
" Derecho Fiscal Mexicano ".  
Edit. Impresos Selectos, México, 1962. 2a. edición.
  
- SANCHEZ LEON, GREGORIO.  
" Derecho Fiscal Mexicano ".  
Edit. Cardenas Editores, México, 1986.
  
- SANCHEZ FIÑA, JOSE DE JESUS.  
" Nociones de Derecho Fiscal ".  
Edit. PAC, México, 1988. 4a. edición.
  
- YÁÑEZ RUIZ, MANUEL.  
" El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política ".  
Edit. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1953.