

628



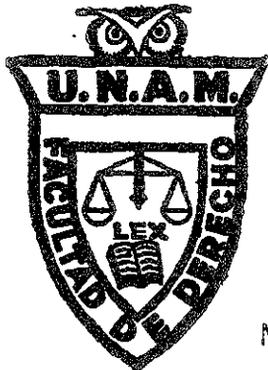
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"NECESIDAD DE UNA MODERNIZACION DE LAS
CONTRIBUCIONES COMO PROMOTORAS DEL
DESARROLLO NACIONAL"

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:

ROBERTO GUADALUPE MORALES MENDEZ



ASESOR DE TESIS:
VICTOR HUGO PEREZ HERNANDEZ

MEXICO, DISTRITO FEDERAL

2001

Handwritten signature or stamp



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS CREADOR DEL UNIVERSO

A MIS PADRES

A MI FAMILIA

A MIS MAESTROS

A QUIENES LLEVO EN EL CORAZÓN

***"¡ALELUYA!
DAD GRACIAS A YAVÉ,
PORQUE ES BUENO,
PORQUE ES ETERNO SU AMOR.***

***... YAVÉ ESTÁ POR MI,
NO TENGO MIEDO,
¿QUÉ PUEDE HACERME EL HOMBRE?***

J.J. BENÍTEZ

ÍNDICE

“NECESIDAD DE UNA MODERNIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES COMO PROMOTORAS DEL DESARROLLO NACIONAL”

INTRODUCCIÓN 1

CAPÍTULO I. FINANZAS PUBLICAS

- a) Finanzas públicas 1
- b) Derecho financiero 8

CAPÍTULO II. FUNCIÓN ADMINISTRATIVA DEL ESTADO.

- a) Funciones del Estado 15
- b) División de poderes 21
- c) Función Ejecutiva 35
 - 1. Función Ejecutiva de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público en la ejecución de la Ley de
Ingresos 49

CAPÍTULO III LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

- a) Naturaleza jurídica 57
- b) Facultades Constitucionales 65
- c) Procedimiento de elaboración de la Ley de Ingresos 68
- d) Ley de ingresos para el año dos mil uno 77

**CAPÍTULO IV. FUENTES TRIBUTARIAS DE FINANCIAMIENTO DEL
GASTO PÚBLICO**

a) Impuestos	85
b) Aportaciones de seguridad social	97
c) Contribuciones de mejoras	105
d) Derechos	112

**CAPÍTULO V PROBLEMÁTICA ECONÓMICA, POLÍTICA Y SOCIAL PARA
INSTRUMENTAR UNA REFORMA FISCAL, APLICABLE A LOS ESTADOS
UNIDOS MEXICANOS ACTUALMENTE.**

a) Inseguridad jurídica para los contribuyentes	116
b) Cargas administrativas en la recaudación	127
c) Límites a la investigación y al fomento de las ideas	137
d) Límites a la inversión y desarrollo empresarial	142
e) Transgresión a los Principios Generales del Derecho y a la Legislación federal	149

CONCLUSIONES	169
-------------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Hace pocos años, nada hacía esperar el nacimiento y arraigo del Derecho Fiscal, anteriormente no existía propiamente legislación tributaria, las leyes que establecían las contribuciones se expedían sin base jurídica ni apego a los elementales principios doctrinarios

Fue el transcurso de varios años después de la promulgación de la Constitución, para que el veintidós de julio de mil novecientos veinticinco, se convocara a la primera Convención Nacional Fiscal, para estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la Federación y de los Estados, a fin de hacer una mejor distribución de estos poderes y de mejorar las sistemas fiscales de los Estados, pues existían en la época más de cien diferentes impuestos en la República.

A efecto de brindar solución al conflicto del sistema fiscal, así como a todas las figuras jurídicas controvertidas, se creó el Tribunal Fiscal de la Federación -- hoy día Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa --, mediante la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de agosto de mil novecientos treinta y uno.

La Ley de Justicia Fiscal tuvo vigencia hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos treinta y ocho, y el primero de enero de mil novecientos treinta y nueve, entró en vigor el Código Fiscal de la Federación que regulaba todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, infracciones y sanciones.

La materia tributaria podemos conceptualarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, al Mercantil, al Procesal, etc., es decir, que dicha materia exige estudios constantes y criterios de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico

En relación con lo anterior, y toda vez que el Derecho Tributario es de reciente creación, su posicionamiento como rama autónoma del Derecho necesita de la implementación de diversas figuras y de un dinamismo constante que le permitan adecuar los lineamientos idóneos para su buen funcionamiento, no obstante su gran complejidad, por lo que nuestro objeto de estudio tiene su fundamento en la aprobación anual de la Ley de Ingresos de la Federación, así como de los principales ingresos – estrictamente tributarios –, respecto de sus diversas reformas legislativas, que anualmente los contribuyentes en forma expectante, ya sea en forma de inconformidad o desalentados deben cumplimentar, pues las normas fiscales vigentes transgreden en todo sentido la esfera jurídica de los gobernados, toda vez que las leyes motivo de estudio, omiten brindar seguridad jurídica plena a los gobernados, atribuyen una mayor carga administrativa, tienden a limitar la investigación y fomento de las ideas, limitan la inversión y desarrollo empresarial, y sobre todo, transgreden los principios generales del derecho, así como a la legislación federal.

Es por ello que nuestro estudio tiene como finalidad realizar un análisis de los principales ingresos tributarios, tanto en la doctrina, legislación fiscal vigente, así como en la interpretación de los órganos judiciales.

Así mismo se analizará la forma en que el Estado Mexicano obtiene los recursos necesarios para satisfacer el fin común, implementando una política recaudatoria transgresora de los principios tributarios.

El estudio comprenderá las principales disposiciones fiscales, en cuanto a su interpretación jurídica, sus criterios y contradicciones, pues estimo que vulneran la esfera jurídica del contribuyente, a efecto de que la hacienda pública conjuntamente con el legislador tomen en consideración los puntos relevantes, para que dichas disposiciones sean modificadas, o en su caso, sean derogadas en la tan esperada reforma fiscal integral.

Como parte integrante del estudio analizaremos cinco capítulos, el primero se refiere a las finanzas públicas, pues son el fundamento de la actividad financiera del estado para la obtención de los recursos; el segundo capítulo comprende a la función administrativa del estado, ya que el poder ejecutivo tiene a su cargo la facultad de recaudar las contribuciones, en el siguiente capítulo analizaremos la Ley de Ingresos, que contiene las principales contribuciones que se recaudarán durante un ejercicio fiscal, en el capítulo cuarto desarrollamos las fuentes tributarias reguladas por el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, pues son las principales materias que sufren constantes reformas anualmente, finalmente en el quinto capítulo relativo a la problemática para instrumentar una reforma fiscal integral, estudiaremos los elementos necesarios que nos permitirán instrumentar la reforma con un contenido de mayor seguridad jurídica para el contribuyente

CAPÍTULO I. FINANZAS PÚBLICAS

a) Finanzas públicas.- Para el autor Ernesto Flores Zavala, " . la ciencia de las finanzas públicas es de reciente creación, pues como fenómeno financiero en el Estado desde que el hombre surge a la vida en colectividad, surge también la necesidad de atender las necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechas requieren gastos que deben ser cubiertos, no en lo individual, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad, y mientras mayor desarrollo va adquiriendo la solidaridad social, el fenómeno financiero público se presenta cada vez con mayor intensidad, a tal grado, que en múltiples ocasiones, provoca violentas crisis sociales " ¹

La palabra finanzas viene del francés finances y ésta de la palabra latina finatio, de la raíz finis que significa acabar, poner término mediante pago o simplemente una prestación pecuniaria. En su origen financiar es pagar y su sentido se ha extendido a la manera de obtener dinero y a su empleo o utilización.

Con la palabra financiero se alude a lo que es relativo a la hacienda pública antiguamente se decía dineros públicos y se refiere a las cuestiones bancarias; bursátiles o a los grandes negocios mercantiles y por extensión a la propia persona versada en el conocimiento de estas materias, como banquero, financiero, capitalista o estadista.

¹ Ernesto Flores Zavala Finanzas Públicas Mexicanas. Edit. Porrúa. 31ª ed. México, 1995, p. 3

La Ciencia de las Finanzas Públicas tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado obtiene los recursos materiales necesarios para su funcionamiento y también la forma en que estos recursos serán administrados. De acuerdo con esta definición, la ciencia de las finanzas públicas comprende dos partes fundamentales:

1. La primera parte se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro poder público (federación, entidades federativas, municipios), y otra que se refiere a la aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos, también comprenderá las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la economía general pueden producir, etcétera; el estudio de los derechos, productos y aprovechamientos, la expropiación por causa de utilidad pública y, en general, todos los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o los bienes que necesita.

2. La segunda parte estudia el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado.

Para Harley Leits Lutz, citado por Flores Zavala, ". . . la palabra finanza significa todo lo que tiene relación con la moneda o con transacciones en moneda. El recibo, uso o pago de moneda es el elemento común en todas las diversas aplicaciones de la palabra finanza. Cubrir las necesidades de los Estados modernos requiere el uso de la moneda como medio, por lo que la expresión finanzas públicas está de acuerdo con el uso general. Finanzas públicas, dice, es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales."²

Ernesto Flores Zavala, alude a Schultz y Harris, quienes nos dicen ". . . la palabra finanza se refiere a todas las categorías y formas de las transacciones monetarias y agregan que aun cuando el término finanzas públicas no tiene por sí mismo un significado especial, más de un siglo de uso le ha

dado una connotación precisa Finanzas públicas es, dicen, el estudio de los hechos, de los principios de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales " ²

El estudio de la actividad financiera estatal, ha hecho que aparezca una nueva ciencia que ha recibido el nombre de Ciencia de las Finanzas Públicas, Sergio Francisco de la Garza, cita al autor italiano Francisco Nitti, quien la ha definido como "... la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que dichas riquezas serán utilizadas." ⁴

Por otra parte, Mario Pugliese, afirma que la ciencia de las finanzas públicas "... estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, pues económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticas son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados." ⁵

De acuerdo con el tratadista Joaquín B. Ortega, es "la ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos." ⁶

Para el autor Moisés Gómez Granillo,⁷ el concepto de finanzas públicas, se encuentra estrechamente relacionado con todos aquellos instrumentos que el sector público emplea para llevar a cabo la realización de sus programas de trabajo, tales como impuestos, préstamos, empréstitos, aduanas, compraventa de bienes y servicios, etc

² Ob. Cit., p. 10.

³ Ibid., p. 10. 11

⁴ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa, 18ª ed. México, 1999. p. 15.

⁵ Sergio Francisco de la Garza. Ob. Cit., p. 15.

⁶ Ibid., p. 15.

Es a través de estos instrumentos que el Estado, se encarga de hacer llegar a la sociedad todos aquellos bienes y servicios públicos, que las personas no pueden comprar en unidades, tal es el caso de la educación, salud pública o defensa nacional. Para estos propósitos el Estado debe contar con recursos, los cuales ha de obtener a través de uno o varios de los instrumentos mencionados.

La relación entre las Finanzas Públicas y el Derecho Económico, radica en que el Derecho Económico señala expresamente cómo han de llevarse a cabo las finanzas públicas, en primer lugar, el gasto público y enseguida cómo han de obtenerse los fondos necesarios para este propósito. Egreso e ingreso, respectivamente, y en este orden, primero se formula el presupuesto de egresos, cuyo origen legal es un decreto emitido por el Ejecutivo, y segundo el de ingresos, a través de la Ley de Ingresos.

De acuerdo con la necesidad que la sociedad actualmente exige al Estado, éste ha sufrido transformaciones socio-económicas importantes. El Estado Moderno afronta conflictos cada vez más complejos, por lo que le es más difícil tomar resoluciones unilateralmente, por ello a efecto de cumplir con sus funciones, el Estado necesita de más recursos para hacer frente a cada vez mayor aumento de problemas, debido a ello, las Finanzas Públicas adquieren una relevancia tal, que nuestro objeto de estudio recae en el rubro del presupuesto de ingresos del Gobierno Federal y la necesidad de una modernización de las contribuciones como promotoras del desarrollo nacional.

Para el autor Antonio Jiménez González,⁸ a efecto de entrar al estudio de la actividad financiera del Estado mexicano, es necesario tomar en cuenta la noción de la hacienda pública, que en términos de lo expuesto por Fernando Sáinz de Bujanda, desde una perspectiva subjetiva, equivale a identificarla con un ente realizador de ciertas conductas, tal es el caso del fisco. Desde una perspectiva objetiva, la hacienda pública equivale a identificarla con el conjunto de bienes, recursos monetarios y derechos que le son propios por cualquier título, bien que los haya obtenido en ejercicio

⁷ Moisés Gómez Granillo y Rosa María Gutiérrez Rosas. Introducción al Derecho Económico, Edit. Porrúa, 1ª ed. México, 1995, p. 96, 97

del poder de imperio del Estado, como lo es el caso de las contribuciones. También la hacienda pública desde una perspectiva funcional, estudia las diversas modalidades que puede revestir la acción del Estado para allegarse recursos y retornarlos a la comunidad convertidos en bienes y servicios.

La actividad financiera constituye una rama importante de la actividad económica de la Nación, que se concreta en la obtención de recursos para efectuar los gastos públicos con el fin de satisfacer necesidades colectivas.

Podemos distinguir dos categorías de instituciones financieras.

1. Las que se constituyen para el Estado, por medios de acción que le permiten intervenir en la vida económica y social, tales como los gastos públicos, las tasas administrativas, el impuesto, el empréstito, etc.

2. Las que forman parte del punto anterior, tales como la originalidad de la actividad financiera, la cual se desarrolla según el programa de acción anual denominado presupuesto, es decir, todo lo que se orienta al establecimiento de este presupuesto y su ejecución, constituye lo que se podría llamar el plan financiero.

La actividad del Estado no se reduce a obtener recursos de los contribuyentes y a consumirlos en los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades colectivas. El Estado democrático federal une su acción a la de los particulares, como promotor de la riqueza nacional, comúnmente denominadas como finanzas privadas, financiar es una labor creadora de instrumentos o medios económicos con elevadas finalidades sociales.

⁸ Antonio Jiménez González. Lecciones de Derecho Tributario. ECAFSA, 4ª ed. México, 1998, p. 22.

Para Andrés Serra Rojas, ". . . las finanzas públicas constituyen una disciplina que estudia las actividades del Estado que se encaminan a crear las instituciones, métodos y principios necesarios para el desarrollo económico de una nación, conciliar las disposiciones crediticias con las de carácter financiero y las del Fisco, orientan la Política Hacendaria inscrita dentro del Plan Global, para asegurar, conforme a las metas, los recursos para el financiamiento del desarrollo."⁹

El jurista Ernesto Gutiérrez y González,¹⁰ afirma que el régimen financiero del Estado, como persona que es, debe obtener recursos para satisfacer las necesidades colectivas

El Estado como persona que es, tiene un patrimonio, para así pagar el salario a las personas que por él actúan, para ello, para hacer esos pagos, recurre según considere a sus propios bienes, o a las sumas que normalmente en dinero, le deben entregar todos y cada uno de los habitantes del país, en calidad de impuestos, y otras prestaciones que se designan genéricamente en el Código Fiscal de la Federación como contribuciones.

El Estado tiene que prever que su patrimonio no se vaya consumiendo, con el desembolso de los recursos que precisa para el pago del salario del personal a sus órdenes, y así busca el incremento de ese patrimonio, y también tener recursos suficientes para iniciar y concluir las obras públicas que se requieren para satisfacer las necesidades de los gobernados.

El patrimonio pecuniario del Estado, trae aparejados diversos temas derivados, que a continuación se detallan:

1. Recursos o medios que dispone el Estado para satisfacer sus propias necesidades y las que debe satisfacer de los gobernados, y prestar los servicios públicos.

⁹ Andrés Serra Rojas Derecho Administrativo Edit Porrúa, tomo II, 15ª ed México, 1992, p 10

2 Forma o manera en que el Estado calcula el monto de los recursos que obtendrá, para después calcular la aplicación que les dará a los mismos, en cumplimiento de sus funciones de satisfacer las necesidades de los gobernados, de prestar servicios y de pagar deudas pecuniaras, que implica el conocimiento del presupuesto de ingresos y de egresos.

En este orden de ideas, las necesidades que nuestra sociedad requiere del Estado, atañen todo tipo de problemas en el orden económico y social, que a su vez limitan al Estado en la forma de percibir recursos para cumplir con sus funciones y hacer frente al aumento de problemas y exigencias de la población, por ello el estudio de las Finanzas Públicas nos permitirá tomar en consideración la importancia de implementar en buena medida el presupuesto de ingresos del Gobierno Federal y la necesidad de implementar una modernización de las contribuciones como promotoras del desarrollo nacional, pues el orden social requiere urgentemente de los servicios que otorga el Estado, por ello es necesario emprender toda una reestructura que le permita percibir más y oportunamente los recursos que faciliten el desarrollo que requiere nuestro País.

¹⁰ Ernesto Gutiérrez y González. Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al estilo mexicano. Edit. Porrúa, 1ª ed. México, 1993, p. 777.

b) **Derecho financiero.**- Para el autor Ernesto Flores Zavala, el Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal, es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público, mismo que se compone de los siguientes elementos:

1 La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa.

2 Los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación

3. El ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de la función administrativa.

4 *La situación de los particulares con respecto a la administración.*

De estas ramas, la que se refiere a los impuestos: objeto, sujeto, cuotas, procedimientos de determinación, etc , recibe el nombre de Derecho Tributario y es la más importante del derecho Financiero

Ernesto Flores Zavala, nos relata que "El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, establece que el Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho, con características especiales, el Derecho Tributario, concretamente regula las relaciones

entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.”¹¹

Sergio Francisco de la Garza,¹² define al Derecho Financiero de la siguiente forma:

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.

De la Garza, cita a Giuliani Fonrouge, quien define al Derecho Financiero como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se extenonza y contenido de las relaciones que origina.

Para Sáinz de Bujanda, es la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

Tradicionalmente los autores han dividido al Derecho Financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado. la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado.

¹¹ Ernesto Flores Zavala. Ob. cit., 1995, p. 12.

¹² Sergio Francisco de la Garza. Ob. cit., p. 17.

En su sentido tradicional el Derecho Financiero del Estado aparece como la rama del derecho público que se ocupa de la hacienda pública, es decir, se refiere a los ingresos, en general a la administración de los recursos económicos para satisfacer las necesidades sociales.

Mario Pugliese, citado por Serra Rojas,¹³ define de una manera general al Derecho Financiero del Estado, como la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas

Las tendencias de las últimas décadas extienden considerablemente la acción del Estado, hasta llegarlo a convertir en el supremo regulador de la economía nacional, por lo que en este sentido, el Derecho Financiero aparece como una rama del derecho público que asegura la gestión financiera de la economía pública, al mismo tiempo que regula todos los aspectos de la economía nacional.

El Derecho Financiero no es exclusivamente el resultado de la concurrencia de las dos ramas. la de ingresos, que se comprende en el Derecho Tributario o Fiscal, o la de egresos, aludidos en el Derecho Presupuestal. Para los autores contemporáneos el Estado se ha convertido en un árbitro activo de las relaciones económicas

El Derecho Financiero mantiene estrechas relaciones con la economía política. Todos los problemas financieros caen en el campo de la economía, es decir, la ciencia que estudia cómo utilizan las personas sus recursos para satisfacer sus necesidades.

El Derecho Financiero es una rama del Derecho Administrativo y éste a su vez una rama del Derecho Público, que comprende las siguientes materias:

1. Derecho Financiero del Estado se ocupa de la regulación jurídica del presupuesto, que corresponde al Derecho Presupuestual, la gestión del patrimonio estatal y la realización de los principios constitucionales financieros.

2. El Derecho Crediticio del Estado, las inversiones estatales y la deuda pública nacional.

3. La contabilidad del Estado

4. El Derecho Penal Financiero.

El Derecho Financiero comprende dos ramas especializadas:

A') El Derecho Tributario, que comprende todas las actividades del Estado para la obtención de recursos por vías de Derecho Público y sus correspondientes leyes.

B') El Derecho Fiscal, estudia los impuestos en los diversos problemas que implica, es constituido por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado-Fisco, para la satisfacción de las necesidades públicas.

C') El Derecho Financiero Internacional, Público y Privado.

D') El control sobre la actividad financiera general, seguros, finanzas, etc.

Para el autor Antonio Jiménez González, "El Derecho Financiero es la disciplina jurídica que como rama del derecho público está llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que

¹³ Andrés Serra Rojas. Ob. Cit., p. 11

sustenta la regulación a que se somete el Estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de los ingresos, de la administración de sus bienes patrimoniales y de la realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan " 14

El autor Adolfo Arrijo Vizcaino, afirma que "Si tomamos en consideración que los recursos económicos que el Estado requiere para el desarrollo de todas sus actividades no provienen en su totalidad de las aportaciones de los gobernados sino de, otros conceptos como los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la explotación de bienes patrimoniales del Estado, la emisión de papel moneda y otros financiamientos de variado origen por lo que nos encontramos con que el objeto del Derecho Financiero rebasa con mucho el ámbito de la mera relación jurídico tributaria "15

Así, el Derecho Financiero es una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evaluación del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado de todos los recursos económicos necesarios para la composición del Presupuesto Nacional.

Obviamente, dentro de este concepto, quedan incluidos tanto los ingresos que se obtienen de los ciudadanos como los derivados de las otras fuentes de financiamiento.

Los ingresos del Estado pueden provenir de una fuente diversa (de los impuestos), bien de la prestación de servicios públicos, bien de la explotación y aprovechamiento de los bienes de dominio público y privado del Estado, que sean susceptibles de producir un rendimiento, o bien de otros conceptos, tales como los ingresos que se obtienen de los ciudadanos.

El origen del Derecho Tributario es de carácter histórico, pues parte de la noción de tributo que en épocas anteriores tuvo una doble significación: a) especie de contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra, y b) ofrenda a los dioses

¹⁴ Antonio Jiménez González Ob. Cit., p. 153.

¹⁵ Adolfo Arrijo Vizcaino Derecho Fiscal. Edit Themis, 14ª ed México, 1999, p 14

Con el transcurso del tiempo, esta significación fue cambiando, y en la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado.

En este sentido, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que define en forma precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación jurídico tributaria, cuyo objeto es que los particulares deban tributar para cubrir los gastos públicos.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procuración de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado. Raúl Rodríguez Lobato, cita al autor Rossy, quien señala ". lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización de aquellas necesidades " ¹⁶

Rodríguez Lobato, sigue al Valdés Costa, quien afirma que la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.

Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado

Corresponde al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, la obtención, la administración o manejo y el empleo de los recursos monetarios.

El Estado al realizar sus diversas actividades y así dar satisfacción de las necesidades generales, es lógico que tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de esos fines. En la obtención de estos medios materiales, el Estado realiza una actividad financiera con el objeto de procurarse los medios necesarios para realizar los gastos públicos que le son necesarios; a fin de que la realización y administración de estos gastos, se haga en forma racional, que de acuerdo con el autor Dionisio J. Kaye,¹⁷ tales aspectos son regulados por el Derecho Financiero, en los siguientes términos:

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber, en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad, se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado. Toda vez que el Derecho Fiscal tiene a su cargo la recaudación de los tributos y si éstos se destinan para los gastos públicos, lógico resulta suponer que el Derecho Fiscal forma parte del Derecho Financiero, mismo que a su vez forma parte del Derecho Administrativo

¹⁶ Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. Edit. Harla, 2ª ed. México, 1991, p.3.

¹⁷ Dionisio J. Kaye. Derecho Procesal Fiscal. Edit. Themis, 2ª ed. México, 1991., p. 21.

CAPÍTULO II. FUNCIÓN ADMINISTRATIVA DEL ESTADO

a) **Función del Estado.**- Los fines del Estado constituyen direcciones, metas, propósitos o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que se consagran en su legislación.

En general, toda función se explica y caracteriza en relación con el fin a alcanzar por el ente respectivo.

Para el autor Miguel Acosta Romero "... la actividad de la Administración pública está íntimamente relacionada con conceptos controvertidos en Derecho Administrativo, la doctrina los emplea frecuentemente para designar a las actividades del Estado con el término de atribuciones, funciones, actos, cometidos y poder jurídico."¹

La actividad del Estado es el concepto genérico que comprende toda acción estatal, con independencia del Poder u órgano del Estado que la realice.

Atribuciones y cometido son conceptos específicos que se refieren a la actividad concreta de los órganos del Estado, señalada por el orden jurídico y por las ideas filosóficas, políticas y sociales de los gobernantes.

¹ Miguel Acosta Romero. Teoría General del Derecho Administrativo. Edit. Porrúa, 11ª ed. México, 1993, p. 699.

Por función, se entiende el ejercicio concreto de la competencia o poder jurídico de un órgano del Estado.

Según Heller, citado por José Félix García,² la función del Estado es de importancia decisiva para la comprensión del mismo en todos sus detalles

La función del Estado necesariamente se encuentra referida a valores, en este sentido las funciones del Estado, serán tantas metas se pretendan alcanzar, de conformidad con la naturaleza ética de la sociedad.

García Félix, sigue a Heller, quien dice "... la función del Estado se plantea a la voluntad humana. La función del Estado no es necesariamente enfocada a una situación natural, que reclama la función estatal, sino que es una necesidad que domina nuestro obrar en el momento que se produce una determinada situación, que hace necesaria una unidad de acción para la protección de los derechos involucrados "³

Dentro de las funciones del Estado se encuentran la defensa y una expansión eventual de su territorio y otras más importantes como la creación de una situación o condición tendientes al crecimiento del bien común y propicias para la realización de la persona humana en un ambiente de justicia.

La función del Estado consiste en la organización y activación autónoma de la cooperación social territorial, fundada en la necesidad histórica de un estado de vida común que armonice todas las controversias de intereses.

² José Félix García López. El Estado. México, 1986, p. 18.

³ Ibid., p. 19.

Las funciones pueden crear confusiones, toda vez que su origen se distingue mediante la atribución a órganos diversos, donde a la mayor diferenciación de los órganos y de las respectivas funciones corresponde un grado más alto y más perfecto

Resulta obvio que si el poder del Estado debe ser atribuido a determinados órganos en relación con sus funciones, en las sociedades primitivas estuvieron concentradas con frecuencia en una sola persona los oficios de conductor, legislador y juez, posteriormente en razón del desarrollo humano y como consecuencia de la creciente complejidad de las relaciones sociales, necesariamente se presentó una división del trabajo mediante la que resultaron atribuidas competencias específicas a órganos distintos

Consecuentemente, todo Estado tiene que realizar funciones, en la vida del Estado existen determinadas manifestaciones de actividad que no pueden faltar, ya que en el supuesto de que desaparecieran, se destruye la vida misma del Estado, pues a través de esas funciones, por medio de esa actividad, es como el Estado puede llegar a realizar los fines que lo originan y justifican.

En consideración del autor Porrúa Pérez,⁴ para poder realizar sus fines, el estado tiene que actuar, desarrollando sus actividades. Esa actividad fundamentalmente corresponde a su estructura orgánica inmediata, que desarrolla de acuerdo con el contenido de las funciones atribuidas a sus órganos. así en el desarrollo de la actividad del Estado, encontramos las siguientes funciones fundamentales:

1. Función legislativa.

⁴ Francisco Porrúa Pérez Teoría del Estado Edit. Porrúa, 25ª ed México, 1992, p. 391, 392

Toda organización estatal, se encuentra encaminada a formular las normas generales que estructuran al Estado y, en segundo término, reglamentan las relaciones entre el Estado y los ciudadanos y las relaciones de los ciudadanos entre sí

2. Función jurisdiccional.

En todo Estado, debe existir una función encaminada a tutelar el ordenamiento jurídico definiendo la norma precisa que aplicará en los casos particulares

3. Función administrativa.

Es considerada como la función esencial del Estado, en donde actúa promoviendo la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos y fomentando el bienestar y progreso de la colectividad, en la cual se encuentra comprendida la función gubernamental o de alta dirección del Estado

En el estado moderno, estas funciones existen de manera necesaria, a través de las cuales se manifiesta el poder supremo.

Porrúa Pérez, estima que no es pertinente considerar al Jefe del Estado como un órgano diferente, pues está colocado indudablemente en la estructura administrativa o ejecutiva, no obstante su jerarquía.

Pero, en realidad, no se trata de una distinción esencial que permita dividir tajantemente el Ejecutivo en Poder Político y Poder Administrativo. Es la misma función del Estado, considerada desde distintos puntos de vista, sólo hay una diferencia de grado: el Poder Político, o de Gobierno, fija los lineamientos fundamentales de la acción del Estado, su orientación general, y el Poder

Administrativo, como una faceta de ese mismo Poder Ejecutivo, se encargará de la realización práctica de ese programa formulado.

Dentro de nuestro Derecho Positivo Mexicano, en específico dentro del derecho administrativo encontramos funciones jurisdiccionales y legislativas del Poder Ejecutivo, pero siempre la función principal de esos poderes, será la correspondiente al desarrollo de las actividades específicas que derivan de su denominación formal.

1. La actividad fundamental del Poder Ejecutivo será la realización de actos administrativos.

2. La actividad fundamental del Poder Legislativo es la creación de normas jurídicas a los casos concretos.

3. La actividad fundamental del Poder Jurisdiccional, se encuentra encaminada a tutelar el ordenamiento jurídico definiendo la norma precisa que aplicará en los casos particulares

En virtud de que el Estado Moderno tiene otras exigencias con motivo del dinamismo con el cual evoluciona la sociedad actual, da origen a la existencia de actos complejos que participan de las tres características, pero la mayoría de los actos se clasifican dentro de los moldes clásicos, obedeciendo al principio de la división de poderes.

Tomando en cuenta únicamente el aspecto jurídico, dentro de las funciones del Estado, la tesis más aceptada corresponde a la igualdad entre todos los poderes, por la misma importancia de sus funciones y la necesidad de su coordinación en el mismo plano. Situación que nos ocasiona un gran vacío, una vez analizado nuestro entorno jurídico, percibimos que los tres poderes fundamentales no son considerados dentro un mismo nivel, sino que alguno de ellos tiene

preponderancia sobre los otros con una jerarquía superior. Contraviniendo en todos los sentidos el principio de la división de poderes planteado por el ilustre Montesquieu

En este orden de ideas, la supremacía que observa el Poder Ejecutivo respecto de los demás poderes, superioridad que obedece a las necesidades que una sociedad como la mexicana, reclama ante los acontecimientos que marcan nuestra historia y el porvenir del pueblo mexicano, toma primordial importancia en razón de que es nuestro futuro como mexicanos, el que nos motiva a realizar todas las acciones pertinentes para eliminar los problemas de fondo, que han provocado el malestar de nuestra sociedad a un grado de que más de la mitad de la población se encuentre hundida en la miseria total, ello provoca una mayor vigilancia y un mayor empeño en el cuidado de los intereses del pueblo, que como ha quedado enmarcado, son las principales funciones del Estado, independientemente del nombre que se les asigne, y como gente joven que tendrá como tarea el cuidado de los intereses de nuestra nación, estoy de acuerdo con el sistema que se desarrolla en México, es decir, adoptar y desarrollar en un panorama más amplio a la preponderancia del Poder Ejecutivo.

Por lo anterior, el sistema Presidencialista es la solución a los problemas de nuestro entorno social, una vez que se ha analizado la función ejecutiva, se llega a la conclusión de que la función más importante se encuentra en manos del Poder Ejecutivo, pues es la función esencial del Estado, es decir, satisface las necesidades de los ciudadanos, fomenta el bienestar y progreso de la colectividad, por lo que se considera como la alta dirección del estado.

b) **División de poderes.**- Una vez analizadas las funciones del Estado, nos ocuparemos del estudio de la división de esas funciones

Las funciones del Estado, se limitan a la defensa y una expansión eventual de su territorio, correspondiente al régimen militar mismo, siendo necesario que tenga algunas otras para la creación de situaciones tendientes al crecimiento del bien común y propicias para la realización de la persona humana en un ambiente de justicia

La función del Estado consiste en la organización y activación autónoma de la cooperación social territorial, fundada en la necesidad histórica de un estatus de vida común que armonice todas las oposiciones de intereses dentro de una zona geográfica, la cual, en tanto no exista un estado mundial, aparece delimitada por otros grupos territoriales de denominación de naturaleza semejante.

Para el Ex-Presidente de la República Don José López Portillo y Pacheco, "el Estado Moderno se gestó históricamente con una Teoría del Gobierno creada en torno del individuo, considerado como núcleo de la sociedad."⁵

Este fenómeno se advierte con toda claridad al estudiar la institución de Poderes, característica típica del estado Moderno.

⁵ José López Portillo y Pacheco. Génesis y Teoría General del Estado Moderno. Edit. IEPES PRI, 1ª ed. México, 1976, p. 599-607.

En efecto, las funciones políticas siempre existentes en toda organización, asumieron una modalidad muy peculiar en el Estado Moderno: se calcularon como garantía para los derechos y las libertades del individuo.

López Portillo,⁶ cita a Montesquieu, máximo expositor de la doctrina de la División de Poderes, describió que la libertad sólo puede hallarse donde no se abuse del poder; pero una experiencia eterna nos enseña que todo hombre, investido de autoridad, propende a abusar de ella, no deteniéndose sino hasta que encuentra límites. Para que no pueda abusar del poder, es preciso que -- El poder refrene al poder --.

El conocimiento del grandioso principio tiene los siguientes orígenes:

1. Aristóteles, explica que en toda Polis hay tres partes que todo legislador prudente debe ordenar convenientemente y una vez organizadas las tres partes, puede decirse que la Polis está bien organizada

Estos tres elementos eran los siguientes:

A') La Asamblea General, que deliberaba sobre los asuntos públicos.

B') El cuerpo de Magistrados o Funcionarios Públicos, cuya naturaleza, atribuciones y modo de designación, es menester reglamentar, y

C') El Fuero Judicial.

⁶ Ob. Cit., p. 599.

Para José López Portillo y Pacheco, el filósofo griego realizó una simple exposición de hechos describiendo a los estados y comparándolos, exaltando que entre los tres elementos sólo existe una Asamblea deliberante, los Magistrados y los Tribunales, no haciendo una distinción de las funciones del Estado, sólo se concreta a constatar que hay en el Estado diversos órganos, no realizan investigación alguna de sus causas ni las razones de su diversidad, concluyendo que las organizaciones políticas no pueden diferenciarse unas de otras

2. El pensador Santo Tomás, distinguió diversas funciones del Estado, entre ellas la función legislativa, que correspondía al pueblo o representante como derecho natural, y la función ejecutiva, en este mismo sentido José López Portillo, insiste en precisar que el estudio de los antiguos pensadores, no tenía la intención exacta de garantizar derechos individuales

En la época Moderna se tenía ya plena conciencia del problema de la división de poderes, como un freno al absolutismo, en donde la función legislativa correspondía al pueblo, causa eficiente de la ley, y a ésta se subordinaba al príncipe, el funcionario, el que representa el poder ejecutivo

3. Maquiavelo, afirmó que los reinos que tienen un buen orden no dan el imperio absoluto a su rey, sino en los ejércitos, en las demás cosas, nada puede hacer sin consejo, que sólo es una aguda observación de la realidad y que sólo repartiendo las funciones y evitando el poder absoluto, puede haber un buen orden, lo que no le impide recomendar al Príncipe, buscar el poder absoluto.

4. Bodin, por su parte indicó que la concentración de poder era una necesidad inexcusable en el desorden de la división de poderes, introdujo la concentración de poder y el orden funcional, que para José López Portillo, es el principio del Estado Moderno.

5. En el estudio de Bodin, explica que el Rey debía renunciar a la administración de justicia, dejándola al cuidado de jueces independientes, para López Portillo, no se trata de una división de poderes, sino que se apoyaba en la conveniencia de dividir el trabajo, no el poder.

6. Locke planteó ante el Rey, la supremacía e independencia del poder legislativo, y específicamente de los jueces, peritos en derecho común, frente a la función meramente ejecutiva del Rey.

A partir de Locke, la división de poderes es un motivo para fraccionar el poder público, surge como una razón para dividir el poder, la necesidad de limitarlo, a fin de impedir su abuso. De este modo la división de poderes es la principal limitación interna del Poder público, que halla su complemento en la limitación externa de las garantías individuales.

Según Locke, citado por Felipe Tena Ramírez, "... para el ser humano la tentación de abusar del Poder es muy grande, si las mismas personas que tienen el poder de hacer las leyes tuvieran también el poder de ejecutarlas; por que podrían dispensarse entonces de obedecer las leyes que formulan y acomodar la ley a su interés privado, haciéndola y ejecutándola a la vez, en consecuencia, llegan a tener un interés distinto del resto de la comunidad, contrario al fin de la sociedad y del estado."⁷

Para Locke, la limitación del Poder público, mediante su división, significa una garantía de la libertad individual, ya que al concentrarse el poder legislativo y el poder ejecutivo en la misma persona no hay libertad, tampoco hay libertad si el poder judicial no está separado del poder legislativo y del ejecutivo, todo se habrá perdido si el mismo órgano ejerce estos tres poderes

Para Locke, son tres poderes los que deben existir

⁷ Felipe Tena Ramírez. Derecho Constitucional Mexicano. Edit. Porrúa, 26ª ed. México, 1992, p. 212

1. El legislativo, que dicta las normas generales
2. El ejecutivo, que las realiza mediante la ejecución.
3. El federativo, que es el encargado de los asuntos exteriores y de la seguridad.

Esas observaciones históricas influyeron en Montesquieu para la elaboración de su teoría, buscando un mayor equilibrio entre los poderes, aun cuando consideraba que siempre debería haber mayor predominio del legislativo.

La situación que existía en Francia, sobre la preponderancia de la monarquía sobre los demás órganos, y en consecuencia la superioridad del monarca era absoluta

La situación política inglesa, en la que el poder de los reyes disminuía constantemente, a medida que acrecía el poder del Parlamento. Inspirado en la Constitución Inglesa, Montesquieu estableció la división de poderes, especificando una distinción de funciones, diciendo que a cada función corresponde un órgano que frente y contrapesa al otro, por ello concebidos como poderes.

Con objeto de establecer ese equilibrio, Montesquieu manifestó que ha de procurarse la división de los poderes de acuerdo con el contenido de sus funciones, fijando con claridad sus respectivas esferas de competencia, evitando las inferencias de la actividad de unos en los campos correspondientes a los demás.

La investigación de Montesquieu se universalizó en el principio de la división de poderes, que influyó poderosamente en las revoluciones Norteamericana y Francesa, mismo que se consagró a grado de principio constitucional, el cual gira en torno de una misma idea -- La libertad individual --.

La teoría de Montesquieu fue recogida en primer término, por las Constituciones de los Estados Unidos y Francia, en las que se afirmó que no existe constitución política, si ésta no se apoya en la separación de poderes. Para los Revolucionarios Norteamericanos, en cuya Constitución empezaba con la división de poderes, como mandamiento de la libertad, exige la separación de los tres grandes departamentos de poder.

El autor Hans Kelsen,⁸ afirmó lo siguiente:

El principio de la división de poderes encuentra su base en la Constitución Norteamericana, considerado como uno de los elementos específicos de la democracia. La Suprema Corte de los Estados Unidos, lo ha considerado en la siguiente forma: los poderes instituidos para el gobierno, ya de un Estado, ya nacional, divídense en tres grandes departamentos, el ejecutivo, el legislativo y el judicial, que las funciones propias de cada una de esas ramas del gobierno deben encomendarse a un cuerpo separado de servidores públicos, y que la perfección del sistema requiere que las líneas que separan y dividen esos departamentos sean definidas con claridad y amplitud. Considerando como esencial al eficaz funcionamiento del sistema, que a las personas investidas de poder en cualquiera de esas ramas no se les permita invadir los poderes confiados a las otras, sino que cada una se limite, de acuerdo con la ley de su creación, al ejercicio de los correspondientes a su propio departamento y no a otros.

En todos los Estados existen tres especies de poder.

a) El legislativo,

⁸ Hans Kelsen Teoría General del Derecho y del Estado Universidad Nacional Autónoma de México, 2ª ed. México, 1988, p. 318, 319.

- b) El de ejecutar aquello que depende del derecho de gentes, y
- c) El de ejecutar lo que depende del derecho civil

Por el primero, el príncipe o el magistrado hace leyes para algún tiempo o para siempre, y corrige o abroga las que existen. Por el segundo, hace la paz o la guerra, envía o recibe embajadas, vela por la seguridad, previene las invasiones. Por el tercero, castiga los crímenes o juzga los pleitos de los particulares. Este último debe llamarse Poder Judicial, y el otro simplemente Poder Ejecutivo del Estado.

Si el poder Legislativo y el Ejecutivo se encuentran reunidos en una misma persona, no puede existir libertad, porque puede temerse que el Monarca o el tirano hagan leyes tiránicas, para ejecutarlas tiránicamente.

No puede existir libertad si el Poder Judicial no se encuentra separado del Legislativo y del Ejecutivo. Si se encuentra ligado al legislativo, la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitraria, porque el Juez será, al mismo tiempo legislador, si está unido al Poder Ejecutivo, el Juez tendrá en su mano la fuerza del opresor.

Todo estaría perdido si el mismo hombre, o el mismo cuerpo de nobles o del pueblo, ejerciese tres poderes; el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas, y el de juzgar los delitos o las diferencias de los particulares.

La mayor parte de las instituciones políticas modernas, la división de poderes se formula y establece como una garantía de la libertad individual.

De acuerdo con Montesquieu, son diversas las ventajas que se derivan de ese sistema, encontrándose entre las principales la eliminación del peligro de que un órgano ignore cuál es el campo preciso de sus atribuciones y lo desborde. Esto puede suscitarse sobre todo en el Ejecutivo, que podría absorber las funciones del legislativo, convirtiéndose en dictador.

Repartida la soberanía entre varios órganos, correspondiendo a distintos órganos dentro del Estado ejercitar la soberanía dentro de un mismo plano de igualdad, se puede obtener un equilibrio que se traduzca en un prudente ejercicio del poder, en un balance de poderes, en el que un poder sirva de freno y de control al otro.

Un poder vigila y controla la actividad del otro, en atención a su recíproca vigilancia, en virtud de que estando perfectamente delimitados sus campos, cada uno dentro de su propia esfera evitará salirse de ella y que los otros poderes puedan también inmiscuirse dentro de su correspondiente esfera de competencia.

Las ventajas que resultan de la división de poderes, se limitan a establecer que la soberanía no se ejercite por un solo órgano, sino que la misma se encuentre repartida entre varios, y debido al equilibrio entre los poderes y de la delimitación precisa de su competencia, por lo que resulta un beneficio indudable a favor de los ciudadanos, en su libertad y seguridad.

En efecto, quedando perfectamente enmarcado el campo de competencia de la actividad estatal, los ciudadanos quedan asegurados contra las acciones desorbitadas del poder del Estado, pues éste tiene que manifestarse a través de las leyes, y dichas leyes tienen que emanar del órgano estatal encargado de esa función, y en caso de controversia, otro órgano, el jurisdiccional, definirá la norma precisa cuya aplicación se requiera.

Si los jueces creasen las leyes e igual sucediera con el órgano administrativo, que en todo caso las creara, los ciudadanos no sabrían a qué atenerse, existiría una inseguridad e inestabilidad notorias que se pronunciarían en perjuicio del bienestar y de la tranquilidad de la comunidad política

La distribución de la soberanía, especializa las funciones y divide las tareas a realizar por el Estado y con esa especialización y distribución de labores, hace posible un mejor ejercicio del poder

La doctrina de Montesquieu, con el transcurso del tiempo, ha sufrido precisiones, moderaciones e integraciones, es decir, se ha cristalizado en textos positivos que no la han adoptado de manera absoluta, sino que siguen sus lineamientos adaptándola a circunstancias prácticas que la hacen de mayor valor.

Una vez precisada la importancia de la división de poderes, concluimos que por una parte se presenta el conocimiento de las tres funciones primordiales, y por otra, el origen de cada función que se otorga a órganos distintos para garantizar el buen gobierno y la libertad humana.

Sin embargo, autores como Laband, citado por López Portillo y Pacheco,⁹ afirman que no reviste ninguna utilidad realizar la crítica de la teoría de la división de poderes, que destruye la unidad del Estado y que no es ni lógica ni práctica; los escritores alemanes que se ocupan de la política y del Derecho Público, la rechazan desde hace tiempo en forma casi unánime, pues rompe la unidad de la soberanía, por naturaleza indivisible.

En la época de Montesquieu, el absolutismo en donde un individuo, que se reputaba representante de Dios, reunía en sí todas las funciones públicas y en forma discrecional, y sin responsabilidad ante el pueblo, las realizaba confirmando la experiencia multiseccular, pues quien detenta el poder abusa de él.

⁹ José López Portillo y Pacheco Ob. Cit , p 605, 606.

La teoría de Montesquieu, pretendía dividir la forma de gobierno, estimando que la especulación de ciertos órganos para cada una de las funciones, es la mejor forma de garantizar la libertad, evitando que legisle quien juzgue o quien ejecute.

La intención de Montesquieu, era la de especializar, independizar los órganos, sin duda para poner remedio a los abusos del poder, especializa un solo órgano en forma típica, a sólo una función pública, sin que se presentarán extralimitaciones

Después de distinguir las tres clases de funciones, Montesquieu las confirió a otros tantos órganos, con la finalidad de impedir el abuso de poder. Y así surgió la clásica división tripartita, en Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, cada uno de ellos con sus funciones específicas.

El Concepto de la división de poderes designa un principio de organización política. Contempla los tres poderes, que pueden ser determinados como tres distintas funciones coordinadas del Estado, para Kelsen, las funciones fundamentales del Estado no son tres, sino dos: creación y aplicación (ejecución) de la ley, estas funciones no se encuentran coordinadas, sino subordinadas y supraordinadas. No es posible definir las líneas que separan estas funciones entre sí, puesto que la distinción entre creación y aplicación del derecho tienen sólo un carácter relativo, ya que en su mayoría los actos del Estado son al mismo tiempo creación y de aplicación del derecho. Resulta imposible asignar en forma exclusiva la creación del derecho a un órgano y la aplicación (ejecución) del mismo a otro, que ninguno de los dos pueda cumplir simultáneamente funciones. No se puede reservar incluso la legislación a un cuerpo separado de servidores públicos

Kelsen, afirma que resulta difícil hablar de una separación de la legislación relativamente a las otras funciones del Estado, en el sentido de que el llamado órgano legislativo, fuese el único competente para ejercitar dicha función. La Constitución sostiene expresamente el principio de la

separación de poderes, si la función es distribuida entre varios órganos, pero sólo a uno de ellos se da el nombre de legislativo, éste órgano nunca tendrá un monopolio para la creación de normas generales. sino una cierta posición de privilegio. Su designación de órgano legislativo resulta tanto más justificada, cuanto mayor importancia tiene la participación de ese órgano en la creación de normas generales.

Por su parte, Emmanuel Kant, sostiene que los tres poderes del Estado están coordinados entre sí, cada uno de ellos es el complemento necesario de los otros, se unen el uno al otro para dar a cada quien lo que es debido, en este sentido Jacobo Rousseau supone la sumisión del ejecutivo al legislativo, porque el gobierno, titular del poder ejecutivo, no es más que el ministro del legislador, un cuerpo intermediario, colocado entre el soberano y los súbditos y que transmite a éstos las órdenes de aquél.

Duguit, referido por Tena Ramírez,¹⁰ asienta que la separación absurda de poderes no se concibe. El ejercicio de una función cualquiera del Estado se traduce siempre en una orden dada o en una convención concluida, es decir, en un acto de voluntad o una manifestación de su personalidad. Implica, pues, el concurso de todos los órganos que constituyen la persona del Estado

Groppali, citado por Tena,¹¹ afirma que la concepción de la división de poderes, es estática, debe estar en contraposición con la dinámica de la vida estatal, que es movimiento, acción, espíritu, de iniciativa frente a las situaciones nuevas que se determinan en el tiempo y por las que el gobierno, una vez que han sido fijados sus poderes legislativamente, debe tener autonomía de iniciativa y libertad de acción en los límites del derecho.

Para José López Portillo, el empleo de la expresión – poderes –, es una sustitución de lo que en realidad es especialización de funciones, se crea el equivoco de que se suponga que la actividad

¹⁰ Felipe Tena Ramírez. Ob. Cit , p 217.

estatal, esencialmente unitaria, pudiera fraccionarse Pero, hecha la cuestión, entendiendo que el problema es de terminología, pierde importancia y se puede estudiar en sus dimensiones precisas, para ello lo primero es precisar la concepción de las funciones del Estado Moderno.

En nuestra Carta Magna, el primer párrafo de su artículo 49, establece que el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial

Para Felipe Tena Ramírez,¹² la diversidad de órganos y la clasificación de funciones obedecen exclusivamente la necesidad de especializar las actividades, esto es, a una mera división del trabajo.

Para el autor Francisco Porrúa Pérez,¹³ al buscar un mayor equilibrio entre los poderes, aun cuando debería haber predominio del legislativo, el objeto de establecer ese equilibrio, de acuerdo con el contenido de sus funciones, con claridad sus respectivas esferas de competencia, evitando las interferencias de la actividad de unos en los campos correspondientes a los demás.

Groppali, citado por Porrúa,¹⁴ considera que los poderes del Estado son fundamentalmente cuatro el jefe del Estado, el Gobierno, el Parlamento y la Magistratura, a los cuales corresponden, respectivamente, la titularidad de la función administrativa, el Jefe del Estado; ejercicio de la función administrativa, al Gobierno: función legislativa, que corresponde a la Magistratura o Poder Judicial.

No es pertinente considerar al Jefe del Estado como un órgano diferente, pues está colocado indudablemente en la estructura administrativa o ejecutiva, no obstante su jerarquía.

No es una posición esencial el que permita dividir el Ejecutivo en poder político y poder administrativo, sino que es la misma función del Estado, considerada desde distintos ángulos, sólo

¹¹ Ibid , p 218

¹² Ibid., p. 218

¹³ Ob cit , p 393, 394.

que el poder político, o de Gobierno, fija los lineamientos fundamentales de la acción del Estado, su orientación general, en cambio el poder administrativo, como una faceta del poder ejecutivo, tiene la finalidad de practicar un programa formulado

De acuerdo con el concepto de la división de poderes hoy en día, se continúa atribuyendo a los órganos tradicionales las funciones específicas asignadas pero, en vista de las necesidades prácticas, se vuelve flexible esa atribución y se les conceden, además de esas funciones específicas, otras que son sustancialmente diferentes, que tienen un contenido distinto a aquellas que les corresponden de acuerdo con su denominación formal.

En el estudio del Derecho administrativo encontramos funciones jurisdiccionales y legislativas del Ejecutivo, en el Derecho procesal se toma en cuenta la posibilidad de funciones administrativas y aun materialmente legislativas de los jueces, pero siempre la tarea fundamental de esos poderes, será la que corresponde al desarrollo de las actividades específicas que derivan de su denominación formal.

La actividad fundamental del Poder Ejecutivo será la realización de actos administrativos, la actividad fundamental del Poder Legislativo será la creación de normas jurídicas a los casos concretos, conservándose los tres poderes fundamentales: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, pero con cierta flexibilidad en sus funciones.

Existen actos complejos que participan de las tres características, existiendo el problema de definir si los tres poderes fundamentales deben considerarse de un mismo nivel, o si alguno de ellos ha de tener preponderancia sobre los otros, si alguno de ellos tiene jerarquía superior

¹⁴ *Ibid.*, p. 10.

Si se prescinde de toda valoración política y se toma en cuenta únicamente el aspecto jurídico, la tesis más aceptada es la de la igualdad entre todos los poderes, por la misma importancia de sus funciones y la necesidad de su coordinación en el mismo plano

c) **Función ejecutiva.**- De conformidad con el autor Miguel Acosta Romero “. . . la función siempre se encuentra subordinada a la realización de un objeto o de una finalidad. Que nos sirve para designar una actividad o también una acción integrada por un objeto o un fin.” ¹⁵

Con base en la noción de la función administrativa, se entiende como un sistema particular que tiene como finalidad traducir en la realidad social, las decisiones tomadas por un órgano de mando.

Para el autor Francisco Porrúa Pérez “La actividad administrativa difiere de la función legislativa y de la función jurisdiccional, puesto que mientras que la función legislativa tiene por objeto formar el Derecho y la jurisdiccional tutelar y actuarlo, la función administrativa, por su parte, se dirige a satisfacer una necesidad concreta o a obtener el bien o la utilidad que la norma jurídica debe de garantizar.” ¹⁶

El objeto primordial de la Administración Pública es la satisfacción de los propios intereses y de los colectivos, teniendo como característica que sus actos administrativos consistan en un obrar, mismos actos que tienen la naturaleza de revocables.

Comprende la actividad propiamente ejecutiva, encaminada a la actuación directa de las leyes, y la función gubernamental o administrativa, propiamente dicha, que cuida de los asuntos del Estado y tiende a la satisfacción de los intereses y necesidades de la

¹⁵ Ob. cit., p 699.

¹⁶ Ob. cit., p. 403, 404.

colectividad Y, por último, corresponde también al Poder Ejecutivo la función política de coordinación de los varios poderes del gobierno y la alta dirección del Estado

Gabino Fraga distingue que la función administrativa del Estado, puede apreciarse desde el punto de vista formal y desde el punto de vista material, de conformidad con el criterio formal la función administrativa se define como la actividad que el Estado realiza por medio del Poder Ejecutivo

La función administrativa se puede definir como la actividad del Poder Ejecutivo encaminada a la ejecución de la Ley, toda vez que de acuerdo con la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, los poderes públicos sólo pueden obrar en virtud de facultades expresas y limitadas, por lo que toda actividad del estado debe encontrarse autorizada por disposición de la ley.

Ejecución de la ley significa, una autorización que se concede sobre el uso de la capacidad legal y de las facultades que la ley otorga, es decir, la realización de las normas legales, sin embargo, cuando el poder público actúa bajo las facultades discrecionales, en los supuestos en que la ley no impone obligaciones, sino que sólo se limita a autorizar la realización de actividades. no se ejecuta una ley, aún cuando se actúe dentro de ella.

Existe confusión entre la ejecución de la ley y la noción de función administrativa, por ejecución de la ley se entiende la ejecución material de las leyes, la realización de otras actividades en donde se hace uso de autorizaciones que de la propia ley, o de facultades discrecionales que ella otorga.

Georges Vedel, citado, por Gabino Fraga sostiene que "... el término de ejecución de las leyes abarca una tarea más general que es asegurar el mínimo de condiciones necesarias para la

continuidad de la vida nacional, es decir, el mantenimiento del orden público y la marcha de los servicios públicos ».¹⁷

De conformidad con el artículo 89 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, describe en primer lugar la ejecución de las leyes por parte del Presidente de la República, señalando además otras facultades cuyo ejercicio no constituye una ejecución de la ley, que a pesar de ser funciones administrativas, tales como las de nombramiento y remoción de funcionarios civiles y militares, la de disposición de las fuerzas armadas y de la Guardia Nacional, la de declarar la guerra, la de dirigir las negociaciones diplomáticas, la de habilitar puertos y establecer aduanas.

El autor francés Maurice Hauriou, citado por Gabino Fraga, define a la función administrativa de la siguiente manera " .. tiene por objeto manejar los asuntos del público, ejecutando las leyes de derecho, satisfaciendo los intereses generales, haciéndolo mediante la organización de servicios públicos y con auxilio de la policía dentro de los límites de los fines del poder político " ¹⁸

De la definición que nos ofrece Hauriou, se distinguen los siguientes elementos

1. El fin de la función, es la gestión de los asuntos corrientes del público, de los intereses generales, permanentes, ordinarios, teniendo el carácter de gestión, aparece como eminentemente práctica, aunque los medios jurídicos deban de ser necesariamente empleados, pero en todo caso lo serán en segundo lugar, ocupando el primero los medios técnicos.

2. Los medios que se emplean por la función administrativa para realizar el fin, son tanto la policía, como los servicios públicos, mismos que principalmente deben basarse en disposiciones de carácter legislativo, no administrativo.

¹⁷ Gabino Fraga Derecho Administrativo Edit Porrúa, 36ª ed México, 1997, p 55.

En efecto, la función es la forma de realizar las atribuciones del poder público, sin hacer referencia al contenido ni sobre la naturaleza de la función administrativa, pues ésta es una función del Estado, que no puede ser útil sino para realizar las acciones atribuidas al propio Estado

Otto Mayer, citado por Fraga,¹⁸ dice que la administración es la actividad del Estado para la realización de sus fines y bajo un orden jurídico, y dicho fines del Estado se pueden realizar por cualquiera de las funciones del mismo, ya que la legislación, la justicia y la administración, son todas actividades por las cuales el Estado requiere realizar sus fines. Lo que las distingue es la manera diferente como ellas deben servir a esta realización.

La diferencia que existe entre la función administrativa y las demás funciones, es que se trata de una actividad que se desarrolla bajo un orden jurídico en nuestra legislación, el Estado está por encima de este orden jurídico. de acuerdo con nuestro sistema Constitucional todas las actividades del poder público tienen que realizarse en virtud de facultades expresas y limitadas al orden jurídico preestablecido en la Constitución.

Las funciones materiales de la realización existente entre la actividad del Estado, se enfocan al establecimiento y a la protección del derecho, actividad que se separa de las demás funciones que tienen por fin afirmar la fuerza del Estado y favorecer la civilización, la administración realiza actividades que se someten a las reglas jurídicas.

Para el autor Paul Laband, referido por Fraga,²⁰ la administración pública es la acción del Estado. que se contrapone a la legislación, que es la voluntad, y a la jurisdicción, que es el pensamiento del Estado.

¹⁸ Ob cit., p 56

¹⁹ Ibid , p 57

²⁰ Ibid , p 58

Las relaciones que guarda la administración con las otras funciones, se deben en razón de que en el Estado no sólo remite a hacer leyes y dictar sentencias, sino acciones. Siendo preciso que las leyes sean aplicadas y que las sentencias sean ejecutadas. Así, que la legislación, la justicia, la ejecución, la voluntad y pensamiento del Estado, son la principal actividad del Estado.

La administración no solo ejecuta la ley, sino que está encargada de proteger a la población y el territorio del Estado y de conservar el bienestar material y moral del pueblo.

Gabino Fraga,²¹ sigue a Gaston Jèze, quién clasifica a los actos jurídicos en las siguientes categorías

1 Acto creador de situaciones jurídicas generales, que es el contenido de la función legislativa

2 Los actos creadores de situaciones jurídicas individuales y los que revisten a un individuo de un status, forman los actos administrativos, y

3 Los que comprueban una situación jurídica o un hecho de verdad legal constituyen la función jurisdiccional.

Los actos administrativos son actos encaminados a la elaboración y realización del orden jurídico

De acuerdo con la definición de la función administrativa, los elementos que sirven para precisarla son los siguientes:

²¹ Ibid , p. 60

1 La función administrativa se realiza bajo un orden jurídico, tiene como función la ejecución de leyes, que presupone que la ley va a ejecutarse, lo que implica que el Estado actúa conforme a la norma legislativa.

La función, presupone un orden jurídico necesario para su desenvolvimiento, en virtud de que el acto administrativo se caracteriza por la producción de efectos jurídicos regidos bajo una norma de derecho

2. Limitación de los efectos que produce el acto administrativo, la función administrativa se define como ejecución de las leyes, que implica necesariamente una realización de actos, hacer efectiva en casos determinados la norma legal, de acuerdo con el criterio de su finalidad, el Estado satisface su objetivo fundamentalmente por la realización de tareas concretas

3 El Estado realiza una serie de actos materiales que se consideran como actos administrativos, ya que presupone la satisfacción de una necesidad práctica.

Entre los actos materiales que realiza la administración tenemos los actos de enseñanza y de asistencia, las operaciones y movilizaciones militares, los actos técnicos de formación de planos, proyectos, los actos de investigación, de estadística, de vigilancia, de comprobación, de fuerza, de transporte, de correspondencia, de construcción, de caminos y de obras en general

Así mismo, encontramos actos materiales que tienen especial trascendencia jurídica por la razón de que pueden constituir antecedentes que condicionan la validez de un acto jurídico, tal es el caso de los estudios técnicos, la formación de proyectos, la recopilación de datos para formar ideas sobre las consecuencias económicas de un proyecto. El acto material constituye el medio para la ejecución del acto jurídico administrativo, que tiene especial relevancia para el derecho, toda vez que sólo puede ser realizado por funcionarios competentes y dentro de los límites señalados por la ley, de

tal manera que la inobservancia de las formalidades legales importa no la nulidad del acto porque no se puede nulificar un acto material, pero sí una restitución o una causa de responsabilidad

En este orden de ideas, el Estado realiza servicios esenciales y no esenciales, que tienen por contenido fundamental desarrollar las actividades del Poder Ejecutivo, en el siguiente orden:

1. Cometidos o servicios estatales esenciales, producto de la historia, como la defensa para garantizar la integridad del Estado, seguridad interior, hacienda, justicia y relaciones exteriores.

2. Servicios públicos en estricto sentido, en principio, estatales, pero susceptibles de otorgarse en concesión a los particulares (suministro de agua potable, de energía eléctrica, alcantarillado, transporte, mercados, rastros, etc.).

3. Servicios sociales, salubridad, asistencia y seguridad social en todas las áreas.

4. Servicios económicos, tales como: la explotación de hidrocarburos, energía eléctrica, energía nuclear, industrialización de áreas básicas infraestructura, etc.

5. Actividades que en épocas anteriores se consideraban privadas, pero que el Estado ha ido absorbiendo en su esfera: industria básica, comercio, banca, etc.

6. Dominios concurrentes: Educativas, sanitarias, comercio e industria

7. Actividades privadas autorizadas. Profesiones, notarías y corredurías públicas, agencias aduanales, cámaras y confederaciones de comercio y de industria, etc.

La actividad de la Administración Pública actualmente está en expansión. Resulta difícil precisar sus límites, de acuerdo con los siguientes sectores:

1. La actividad encaminada al cumplimiento de los fines propios del Estado, así como de las entidades y corporaciones que cumplen fines de carácter e interés público.

2. La relativa a la conservación de la entidad misma del Estado y su soberanía.

3. La acción del poder público en sus relaciones con otras entidades públicas, ya sean internacionales o de Derecho Interno.

4. La actividad encaminada a mantener el orden jurídico y la seguridad interna e internacional.

5. La gestión económica relativa a promover en todas las esferas de la economía el crecimiento a un ritmo adecuado, incluyendo en esta actividad la planeación y el derecho económico.

6. Provee de los servicios necesarios para la ejecución de las leyes emanadas del Congreso de la Unión

7. La relativa a la recaudación, concentración y distribución posterior de los ingresos públicos, incluyendo en este concepto toda la gestión tributaria y financiera.

8. La disposición, destino y manejo de los bienes que integran el patrimonio del Estado

9. Las relaciones con sus funcionarios, empleados y trabajadores, desde su selección, entrenamiento, nombramiento, hasta la terminación de esa relación.

10. La actividad relacionada con los particulares en todos los ámbitos

Los anteriores sectores no pueden considerarse como limitativos, ya que la actividad de la Administración es dinámica, por lo que es viable que los anteriores sectores sean superados.

Una vez analizados los temas relativos a la división de poderes y a la función ejecutiva, toma un especial sentido el pensamiento de Hans Kelsen,²² y que al pretender aplicar el principio sustentado por Montesquieu, la separación del poder judicial y el poder ejecutivo sólo es posible en medida limitada, ya que la total separación de los dos poderes es imposible, puesto que los dos tipos de actividades no implican funciones esencialmente distintas. La función judicial es ejecutiva, que a su vez, consiste en la ejecución de normas generales

La función judicial consiste esencialmente en dos actos:

1. El tribunal establece la existencia de un hecho calificado como un acto antijurídico civil o penal por una norma general aplicable al propio caso, y
2. El tribunal ordena una sanción civil o penal estipulada en forma general por la norma que ha de aplicarse

Los órganos del poder ejecutivo desempeñan la misma función que los tribunales, en cambio la administración pública tiene su base en el Derecho Administrativo, la jurisdicción de los tribunales se basa en el Derecho Civil y en el Derecho Penal, y por otra parte el fundamento jurídico de la administración pública se fundamenta en las leyes administrativas. Como la ley civil y penal, la ley administrativa produce un determinado comportamiento, que conlleva una sanción administrativa en contra del acto antijurídico administrativo

²² Ob cit , p 323

Lo mismo que en el Derecho Civil y Penal, la sanción establecida por el Derecho Administrativo es la privación coactiva de la propiedad o de la libertad. Las leyes impositivas, por ejemplo, estipulan que cada individuo que tenga una determinada renta pagará un cierto impuesto en caso de no cumplir, se tomará una medida coercitiva contra su propiedad. La ejecución de la ley administrativa se encomienda, a las demás autoridades administrativas, órganos que no son considerados como tribunales ya que pertenecen al cuerpo de funcionarios designado como Poder Judicial. Sólo las autoridades administrativas tienen competencia para hacer efectivas esas leyes, establecer si una violación administrativa se actualiza, y sólo ellas pueden estar facultadas para imponer la sanción administrativa

La función de los órganos administrativos es igual a la de los tribunales, que tiene la función judicial, a la primera se denomina ejecutiva o administrativa. Los asuntos resueltos por los órganos administrativos tienen el mismo carácter que los resueltos por los tribunales civiles o penales. Inclusive pueden ser considerados como controversias. En este caso no existe una diferencia esencial entre las funciones llamadas judicial y administrativa

La función administrativa tiene el mismo carácter que la judicial, la posición y el procedimiento de los tribunales pueden diferir de la posición jurídica y el procedimiento de los órganos administrativos. Por ejemplo, los jueces son independientes, pues están sujetos solamente a las leyes y no a las órdenes o instrucciones de órganos superiores, judiciales o administrativos. Las autoridades administrativas no son independientes. Si la administración está organizada jerárquicamente, los órganos administrativos se encuentran ligados por las órdenes de otros órganos más altos. Pero esta diferencia no siempre existe. Cuando la administración no está jerarquizada, no sólo los órganos administrativos supremos, sino los otros, son a menudo enteramente independientes. Sin embargo no se les considera como tribunales

Cuando la función del órgano administrativo es la misma que la de los tribunales, el procedimiento administrativo es de hecho semejante al judicial. El procedimiento administrativo es análogo al judicial

A este respecto, no existe separación desmesurada entre el Poder Judicial y Ejecutivo, como separación orgánica de dos diferentes funciones. Una función idéntica es distribuida entre máquinas burocráticas diferentes. Las diferencias en la respectiva posición de los órganos y en los procedimientos, tampoco derivan de una diferencia de función.

Los órganos administrativos sólo tienen la competencia de ejecutar ciertas acciones que cotidianamente no son realizadas por los tribunales. En el caso que nos ocupa, la autoridad fiscal al establecer que un individuo tiene una cierta renta le ordena después que pague el correspondiente impuesto, en caso de que el individuo no cumpla con la orden administrativa, se inicia el procedimiento en que la autoridad fiscal ejercita la misma función de un tribunal. Otro ejemplo sería el de ejecutar la ley administrativa sobre producción de cierto producto, la autoridad administrativa competente tiene que conceder o negar la licencia exigida, si el contribuyente pretende producir o vender ese producto sin la licencia, la autoridad administrativa ordenará se suspenda su empresa ilegal antes de que esa autoridad inicie el procedimiento penal administrativo, en el que se ejercitará la misma función de una corte penal.

Para Hans Kelsen, las órdenes expedidas por los órganos administrativos, pertenecen a las transacciones jurídicas del derecho civil. Los actos administrativos tales como la orden administrativa, difieren de las transacciones jurídicas, ya que los actos administrativos sólo pueden ser actos de órganos del Estado, mientras que los pertenecientes al derecho civil, son actos de particulares, siendo el prototipo de los actos administrativos la declaración unilateral de voluntad, en tanto los de derecho privado son los contratos. En la ley administrativa existen contratos administrativos, que son concluidos entre una autoridad administrativa y un particular, y cuyo incumplimiento es perseguido

dentro de un procedimiento administrativo ante una autoridad administrativa, las controversias que tienen su origen en el contrato administrativo, pueden ser resueltas por las autoridades administrativas

Se daría cumplimiento al principio de la división de poderes, si los órganos administrativos realizarán actos administrativos, y si la función judicial específica estuviera reservada a los tribunales, la relación entre los órganos administrativos y los tribunales tendría el siguiente carácter, respecto a nuestro tema relativo a las contribuciones, cuando la autoridad fiscal emita órdenes para el pago de impuestos. Si un individuo dejara de cumplir las órdenes, la autoridad administrativa, perseguiría al contribuyente ante un tribunal. Al tribunal correspondería establecer la violación de la ley fiscal atribuida al demandado, e imponer la sanción establecida por la ley, con el fin de lograr que la violación quedase establecida y que fuese determinado el castigo, el órgano administrativo tendría que recurrir a ayuda de un tribunal. Por lo que sólo un tribunal es competente para resolver controversias de un contrato celebrado entre un órgano administrativo y un particular. La Administración Pública sería solamente una instancia subordinada, dentro del proceso total del Gobierno. El Estado representado por sus órganos administrativos, se encontraría en la misma posición que una parte frente a los tribunales

Los órganos distintos de los tribunales tienen que ejercer funciones judiciales, establecer la existencia de un acto antijurídico y decretar la sanción estipulada por la ley, por lo que respecta a las contribuciones, las autoridades fiscales desempeñan funciones judiciales. También surge la tendencia de otorgar a los órganos administrativos la función que se encuentra orgánicamente relacionada con la administrativa específica.

Los actos específicos de la administración son distintos de los que corresponden al Poder Judicial. Los actos administrativos constituyen una parte de las condiciones a que las normas jurídicas generales enlazan sanciones.

En este orden de ideas, la norma general de derecho civil dice si dos partes concluyen un contrato, una de las partes deja de cumplirlo y la otra demanda a la primera, el tribunal tiene que comprobar la violación del contrato por el demandado e imponer una sanción civil al mismo demandado.

En este mismo sentido, la norma general del derecho administrativo, establece que: si un órgano administrativo expide una orden dirigida a un individuo y éste no la cumple, el órgano administrativo tendrá que comprobar la violación administrativa de imponer al violador la sanción correspondiente.

Para el desarrollo de la actividad administrativa funcional, los órganos que integran ese sector realizan una serie de actos que pueden ser, o bien operaciones materiales, o actos jurídicos

El Poder Ejecutivo, que era considerado de manera unitaria por Montesquieu, ha sido dividido posteriormente en Poder Político o de Gobierno y en Poder Administrativo, aun cuando no sea posible desligar esas funciones del Estado, la administración se encamina directamente a realizarlos.

El autor Alberto Sánchez Pichardo,²³ establece los casos de excepción para la división de poderes, en los siguientes términos.

El artículo 92 Constitucional establece un caso de excepción a la teoría de separación de poderes contenida en el artículo 49 también de la Constitución, ya que determina la facultad reglamentaria al poder ejecutivo, es decir, establece la facultad de emitir normas jurídicas generales y abstractas de observancia obligatoria en el ámbito administrativo. O sea, como una forma de proveer lo necesario para la aplicación de

leyes emitidas por el Congreso. Por tal razón, normalmente, un reglamento es emitido por el ejecutivo en relación con una determinada ley emitida por el legislativo, como el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo es en relación a ésta última siendo su finalidad de orden administrativo, es decir, como un medio para proveer a la exacta observación de la ley emitida por el legislativo.

La facultad reglamentaria permite al ejecutivo emitir actos materialmente legislativos, aunque formalmente sean ejecutivos, disposición contradictoria con el artículo 49 de la Constitución, pero cuya situación de excepción es expresamente determinada por el artículo 92 de la misma, teniendo como fundamento para ello la atribución del ejecutivo de proveer lo necesario para la observancia de la ley, contenida en el artículo 89, fracción I, Constitucional.

La función administrativa del Estado, que recae en el poder ejecutivo, tiene como aspecto esencial el que está limitado en sus efectos, ya que es de resultados subjetivos o individuales en tanto los actos legislativos son generales y abstractos. Así por ejemplo, si en la ley de ingresos de un ejercicio fiscal determinado se establece un incremento del 100% que por concepto de derechos habrá de obtener el Estado por el uso y aprovechamiento de bienes nacionales que realicen los particulares. Entonces se debe legislar para modificar la Ley Federal de Derechos, y que ésta contemple, en su parte respectiva, el incremento determinado. Esta situación es general y abstracta, pues no se establece que tal norma se aplicará exclusivamente a la empresa o individuo plenamente identificado, sino en sentido genérico a todos los gobernados, que por razón de su actividad, se coloquen dentro de la hipótesis que contempla la ley.

²³ Alberto C. Sánchez Pichardo. Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa. Edit. Porrúa, 1ª ed. México, 1997, p. 48.

1. **Función ejecutiva del Secretario de Hacienda y Crédito Público en la ejecución de la Ley de Ingresos.**- Con base en nuestro estudio, consideramos que es de suma importancia referirnos al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, pues tiene a su cargo la función de determinar la forma en que ha de llevarse a cabo la Reforma Fiscal Integral, pues como ha quedado de manifiesto, es el Poder Ejecutivo, a través de la dependencia encomendada para ello, es decir, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de su titular, por lo que es conveniente entrar al análisis de su naturaleza jurídica y facultades.

La Secretaría de Estado, es un órgano superior político administrativo, que auxilia al Presidente de la República en el despacho de los asuntos de una rama de la actividad del Estado.

Para Andrés Serra Rojas, "... la Secretaría de Estado, es el nombre que recibe cada una de las ramas de la administración pública, que se encuentra constituida por el conjunto de servicios y demás actividades conferidas a las dependencias, que bajo la autoridad suprema del Presidente de la República, procura la acción del gobierno en la ejecución de la ley."²⁴

El Secretario de Estado es la persona física, titular o representante legal de la Secretaría, la Constitución también utiliza el nombre de Secretario del despacho, es un colaborador muy cercano del Presidente, le corresponde el ejercicio de toda la

²⁴ Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Edit. Porrúa, tomo I, 15ª ed. México, 1992, p. 543.

competencia del órgano, se encuentra en la cúspide de su Secretaría, que comprende una rama de la administración pública, de acuerdo con los artículos 10 y 11 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el despacho y resolución de todos los asuntos en las Secretarías corresponde originalmente a los titulares de dichas dependencias, y son todos ellos iguales en rango

Los requisitos para ser Secretario, los señala la Constitución en el artículo 91 debiendo ser ciudadano mexicano por nacimiento, estar en ejercicio de sus derechos, y tener treinta años cumplidos.

Además deben ser nombrados por el presidente, que también los puede remover o cesar, cambiar de una a otra secretaría

De conformidad con la Ley del Congreso o por el reglamento interior u otro reglamento o decreto del Ejecutivo Federal, existen atribuciones o facultades cuyo ejercicio es exclusivo de los Secretarios, por lo que se consideran como indelegables. Otras no tienen este carácter y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, autoriza su delegación en favor de sus órganos subalternos.

Teóricamente, los Secretarios de Estado deberían corresponder a los regímenes de Gobierno Presidencialistas y los Ministros a los regímenes parlamentarios. En Estados Unidos de América y en México, técnicamente se les designa Secretarios de Estado.

De conformidad con la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, las Secretarías de Estado son órganos político-administrativos, ya que el constituyente de mil novecientos diecisiete, observó que en el desempeño de las labores del Ejecutivo, éste necesitaba de diversos órganos que atendieran cada uno con los diversos ramos de la administración. Estos órganos del Poder Ejecutivo son de dos clases, según la doble función de dicho poder, el cual ejerce atribuciones meramente

políticas, cuando convoca al Congreso a sesiones, promulga una ley, etc. También encontramos atribuciones meramente administrativas, referentes a un servicio público que nada tiene que ver con la política, tales como los ramos de correos, telégrafos, salubridad, educación popular, etc.

De este doble punto de vista, existen dos grupos de órganos del Ejecutivo, unos son aquellos que ejercen atribuciones meramente políticas o políticas y administrativas, y los otros son actos que administran un servicio público, que en su funcionamiento nada tiene que ver con la política.

Las Secretarías de Estado, pertenecen al grupo de órganos políticos-administrativos, que conservan los mismos lineamientos generales que tenían desde mil ochocientos cincuenta y siete, tales como el nombramiento y remoción exclusivos del Presidente de la República, refrendo de todo acuerdo o decreto que expida el Presidente de la República, tener ciertas cualidades que presten analogía con las exigidas al Presidente de la República, etc.

El Presidente de la República es un órgano representativo de emanación popular, sin embargo el Secretario de Estado no tiene este carácter, ya que es un órgano administrativo de colaboración y decisión.

Los Secretarios de Estado guardan la misma situación de igualdad en sus relaciones respecto al Presidente de la República y no se distinguen en sus actividades ministeriales más que por la materia que legalmente conocen. El artículo 10 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, dice que las Secretarías de Estado, tendrán igual rango, y entre ellos no habrá, preferencia alguna.

El Secretario de Estado, tiene a su cargo la dirección general de la unidad burocrática denominada Secretaría de Estado, es propiamente el jefe de esos servicios administrativos con todas las facultades y poderes jurídicos relacionados con su función.

Para el maestro Alfonso Nava Negrete, la Secretaría de Estado, "es el órgano auxiliar más importante del presidente de la República, que se constituye por un grupo de atribuciones que otorga la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en términos del 90 de la Constitución. Auxilia directamente al presidente en el cumplimiento de su papel de jefe de la administración pública federal" ²⁵

Las secretarías de Estado son órganos administrativos que dependen del presidente y por esto la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal los califica de dependencias.

La legislación administrativa, se refiere a dependencia cuando se habla de un órgano de la administración pública centralizada, como son las Secretarías de Estado.

Cada Secretaría representa un área de la administración, se integra por un grupo de atribuciones administrativas. La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se encarga de formar estos órganos, distribuyendo las áreas o campos administrativos, de acuerdo con el artículo 26 de dicha ley, de la siguiente forma.

Los poderes jurídicos de los Secretarios de Estado son:

1. Ejercen el poder jerárquico y disciplinario sobre las personas a sus órdenes, de acuerdo con la ley, dándoles órdenes, instrucciones, autorizaciones y modificaciones cuando lo estimen razonable.

2. Toman las decisiones ejecutorias importantes que exige la marcha del servicio. No tienen el poder reglamentario, pero sí emiten decisiones particulares.

²⁵ Alfonso Nava Negrete. Derecho Administrativo Mexicano. FCE., 1ª ed. México, 1995, p. 148, 149.

3. Representan la administración pública, persona moral en todos los casos que conciernen a la Secretaría, la administración de los bienes de dominio público afectados al servicio de su dependencia, celebración de contratos, representación ante los tribunales de acuerdo con la ley

4. El Secretario de Estado tiene el carácter de autoridad administrativa y en su caso el de autoridad responsable

5. El Secretario de Estado actúa subordinado a los lineamientos financieros y económicos, del Estado, en la política general que señala el Presidente de la República, y las contenidas en el presupuesto de egresos de la Federación y las demás limitaciones que legalmente se fijen.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 26, establece que el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con dependencias, tales como la Secretaría de Gobernación, Secretaría de Relaciones Exteriores, Secretaría de la Defensa Nacional, Secretaría de Marina, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría de Economía, Secretaría de Energía, Secretaría de Comunicaciones y Transportes, Secretaría de Educación Pública, entre otras.

El número de Secretarías puede aumentar o disminuir, cambiar de nombre total o parcialmente, depende de lo que convenga y decida cada gobierno sexenal.

La naturaleza instrumental de las Secretarías, es la de un instrumento al servicio de la política del Presidente de la República. El número de Secretarías depende de la voluntad política del Ejecutivo Federal, que tomando en cuenta las necesidades del país, decide las Secretarías que son necesarias para satisfacer las necesidades del pueblo.

En caso de que se presente un conflicto de competencia entre las Secretarías, se resuelve internamente, lo decide el Presidente por conducto de la Secretaría de Gobernación. Tal duda y planteamiento debe darse entre los Secretarios y el Presidente, pero sin que los particulares tengan derecho a plantearlo y exigir una resolución.

Al presentarse un conflicto de competencia entre las Secretarías, respecto de la situación particular de un gobernado, éste formulará un planteamiento ante los tribunales y ante resolución de autoridad

Las comisiones intersecretariales derivan de los frecuentes asuntos o problemas de la administración, que hace necesaria la concurrencia y la participación de varias Secretarías y toman la resolución en cada caso, también la Ley del Congreso de la Unión puede crear estas comisiones.

Existen también otras unidades administrativas, como Procuradurías, Tesorerías, que tienen nivel de Direcciones Generales, y las Coordinaciones Generales Jurídicas que se encuentran entre la Oficialía Mayor y la Dirección General

Cada secretaría tiene su reglamento interior, en el que se localizan los órganos que cada una tiene, su competencia o atribuciones, su jerarquía, la adscripción de las instancias inferiores a las superiores, la forma de suplir ausencias temporales de funcionarios, las delegaciones de facultades autorizadas, etc.

En el caso que nos ocupa, es necesario destacar los antecedentes históricos de mayor importancia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que es ésta la que emite los criterios y actos jurídicos objeto de estudio, y que a continuación detallamos

El ocho de noviembre de mil ochocientos veintiuno, se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda. aun cuando desde el veinticinco de octubre de mil ochocientos veintiuno, existía la Junta de Crédito Público

Posteriormente en mil ochocientos veinticuatro, el Congreso Constituyente otorgó a la Hacienda Pública el tratamiento adecuado a su importancia, para ello expidió, el dieciséis de noviembre del mismo año, la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en la que la Secretaría de Hacienda centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación, inspeccionar las Casas de Moneda y dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de la Renta de Lotería y la Oficina Provisional de Rezagos.

Finalmente, el diez de junio de mil novecientos noventa y ocho, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, las reformas a los Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria

Las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentran consagradas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en cuyo artículo 31 fracción XI, establece que a la Secretaría corresponde el despacho de los asuntos como el cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su artículo primero, señala que la Secretaría como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

Por otra parte, las funciones del Secretario son: Coordinar, dirigir y supervisar el despacho de los asuntos de la competencia de la Secretaría; controlar, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en el cobro de impuestos, contribuciones, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables.

A partir del día primero de julio de mil novecientos noventa y siete, entro en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo primero, establece que el Servicio de Administración Tributaria, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, con atribuciones y facultades ejecutivas que señala la Ley

En el artículo segundo de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se desprende que el mismo tendrá por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 7, indica que el Servicio de Administración Tributaria tendrá como atribuciones: recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal, entre otras

CAPITULO III. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

a) **Naturaleza jurídica.**- Las actividades primordiales del Estado se encuentran constituidas por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no sólo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable y llevadera para los gobernados la presencia del poder público imperativo y, a veces represor, que todo Estado genera y sostiene. En sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

El ser humano se organiza colectivamente con el fin de implementar formas de vida, de desarrollo civilizado y de progreso técnico, que en forma individual estarían limitadas. Por eso le transfiere un cierto poder de mando al Estado, aceptándolo como el organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunitarios y generador de servicios públicos de interés general.

En la actualidad, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme importancia, debido al crecimiento demográfico y al avance de la ciencia y la técnica. Esto ha hecho que aumenten el número de las necesidades colectivas a satisfacer los servicios de vigilancia, impartición de justicia, hospitalarios y asistenciales, de obras municipales, de defensa y transportes, construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones aéreas, radiotelegráficas, telefónicas, televisivas, por satélite, y microondas, la generación y suministro de energía eléctrica, etc.

La atención de este elevado volumen de servicios, demanda del Estado considerables erogaciones que suelen elevar el gasto público a niveles excepcionales, en el supuesto de que el gasto público sea invertido en beneficio de la comunidad, entonces deben ser los ciudadanos los que a través del pago de prestaciones tributarias se encarguen de financiarlo, dicha situación resultaría ideal y daría paso a la existencia de una economía autosuficiente y saneada, sin embargo, los Estados tienen que recurrir a variadas fuentes de recursos totalmente distintas de las aportaciones de sus súbditos para cubrir los ineludibles gastos públicos.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos. Así se habla de ingresos ordinarios y extraordinarios, ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado, ingresos tributarios y no tributarios. Para el jurista Andrés Serra Rojas, "El ingreso público es el dinero que recibe el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio. Toda recepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo."¹

En este sentido el Código Fiscal de la Federación vigente, determina lo que se debe entender por crédito fiscal, en los siguiente términos.

Artículo 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

¹ Andrés Serra Rojas Derecho Administrativo Edit Porrúa, tomo II, 15ª ed. México, 1992, p 33

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación. aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Existe una gran diversidad de clasificaciones acerca de los ingresos del Estado. Las leyes Administrativas determinan la naturaleza del ingreso público que tiene en ocasiones finalidades exclusivas como los ingresos para atenuar gastos, como las retenciones que hace el Estado para propósitos ulteriores y los ingresos propiamente dichos como los impuestos.

De lo anterior, se desprende que los ingresos tributarios comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, y por lo que se refiere a los ingresos financieros, ellos provienen de las diversas fuentes de financiamiento, necesarias para complementar y para integrar las exigencias del Presupuesto Nacional

Las contribuciones de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, se clasifican de la siguiente forma:

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

Por su parte la Ley de Ingresos de la Federación para el año dos mil uno, considera a los siguientes conceptos: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos y otros.

Los ingresos públicos del Estado se clasifican en dos grupos:

1. Ingresos ordinarios, son aquellos que legalmente percibe el fisco en forma regular, renovándose en el presupuesto fiscal de cada año y que se destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios.

Los ingresos ordinarios son los que normalmente se destinan a cubrir el presupuesto y están comprendidos en las previsiones presupuestales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los impuestos pertenecen a esta categoría de ingresos ordinarios, así como las tasas o los derechos, las contribuciones especiales, productos y aprovechamientos.

2. Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben cuando existen circunstancias anormales o irregulares que obligan al Estado a imponerlos.

Los ingresos extraordinarios son los que hacen frente a necesidades urgentes e imprevistas. Se recurre con frecuencia a los empréstitos públicos o financiamientos adicionales para cubrir estos gastos.

Para Giuliani Fonrouge, citado por Adolfo Arrijo Vizcaino,² los recursos del Estado deben dividirse en dos grupos:

1. Los provenientes de bienes y actividades del Estado.
2. Los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado.

Atento a lo anterior, se puede establecer que los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes rubros:

² Adolfo Arrijo Vizcaino Derecho Fiscal. Edit Themis, 14ª ed. México, 1999, p. 80

1. Ingresos tributarios. son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir con los gastos públicos, los mismos derivan de la capacidad contributiva de los causantes

2. Ingresos financieros, son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de la población, para la integración del Presupuesto Nacional, los cuales se constituyen por el producto de una serie de factores, como pueden ser las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado, el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos.

Para Antonio Jiménez González,³ los ingresos públicos y la necesidad de su disponibilidad por parte del Estado constituyen situaciones de suma trascendencia para la economía pública, la necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos económicos a efecto de garantizar, en primer término la funcionalidad del mismo, así como la provisión de aquellos bienes sociales altamente valorados por la colectividad, la operación del mismo y la atención de las necesidades de la comunidad, originan que el Estado recurra a una amplia gama de fuentes generadores de recursos económicos.

El régimen jurídico del ingreso, se clasifica en dos vertientes a seguir.

1. Derecho Público.

2. Derecho Privado.

Los ingresos se consideran como públicos, en virtud de que es el Estado quien los percibe, y no se atiende a la naturaleza misma de los ingresos. Desde el punto de vista jurídico pueden ser clasificados como públicos y privados. Son privados los ingresos percibidos en virtud de un régimen jurídico propio del derecho privado, por ejemplo, la compraventa civil o mercantil. Los ingresos

públicos son percibidos mediante instituciones reguladas por el derecho público y no localizables en algunos casos en el derecho privado. Es decir, en ocasiones la forma de actuar del Estado no encuentra su correspondiente en la manera de operar de los sujetos privados.

También es igualmente posible que un particular obtenga ingresos denominados como públicos, es decir regulados por las disciplinas jurídicas localizables dentro del ámbito del derecho público. Los ingresos percibidos por concepto de indemnización en el marco de una expropiación por causa de utilidad pública constituyen ingresos regulados no por el derecho privado sino por el derecho público, el derecho administrativo, y por consiguiente tales ingresos bien podrían calificarse como públicos.

La condición de público o privado del régimen jurídico bajo el cual se percibe el ingreso, va a depender de la naturaleza jurídica a la que se somete el Estado para percibir cada uno de los ingresos. Las normas a su vez pertenecerán al ámbito del derecho público o privado dependiendo del interés que trascienda en el caso particular o individual.

Clasificación de los Ingresos Públicos

1. Ingresos Ordinarios

2. Extraordinarios.

En la doctrina se puede catalogar de ordinario a un ingreso cuando reúne los atributos de permanencia, periodicidad, recurrencia y previsibilidad.

Es permanente aquel ingreso proveniente de una fuente duradera, es decir, que dicho ingreso no se circunscriba a un período determinado, sino que exista hasta en tanto no provenga una disposición del Estado en sentido contrario, por ejemplo, los recursos provenientes del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado.

³ Antonio Jiménez González. Lecciones de Derecho Tributario. ECAFSA. 4ª ed. México, 1998, p. 33.

El ingreso extraordinario, por el contrario, carece de los anteriores atributos, es decir, que su permanencia viene a ser la nota característica, ya que su obtención entraña en cada caso una decisión particular del Estado, por ejemplo, los ingresos provenientes del crédito público, a la emisión monetaria, etc.

La condición de ordinario o extraordinario referida al ingreso público constituye una calidad cambiante, es decir, que bien puede en un momento convenirle a un determinado ingreso y luego apartarse del mismo. Lo que en una época fue ingreso ordinario puede dejar de serlo en otra.

La doctrina subdivide los ingresos ordinarios de la siguiente forma:

1. Originarios, son los provenientes de la explotación y enajenación de los bienes patrimoniales del Estado, tanto territoriales, industriales, comerciales, etc. Es usual que el Estado cuando percibe los denominados ingresos ordinarios originarios lo haga bajo el régimen de derecho privado, es decir, acorde a las normas jurídicas que se consideran propias de los particulares.

2. Los ingresos ordinarios derivados son aquellos que percibe el Estado en ejercicio de su poder de imperio, a título definitivo y con el propósito de dar debida cobertura al financiamiento del gasto público. El ejemplo claro es la percepción de los tributos.

El Código Fiscal de la Federación, no reconoce la clasificación de ingresos ordinarios y extraordinarios.

En la doctrina del derecho financiero ha sido tradicional la siguiente clasificación:

1. Ingresos públicos de derecho público, dentro de esa clasificación quedan encuadrados los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales y la expropiación por causa de utilidad pública.

2. Ingresos públicos de derecho privado, en donde quedarían integrados todos aquellos otros ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado

La clasificación de ingresos más importante del Estado es la siguiente

1 Ingresos tributarios, en donde quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales

2 Ingresos no tributarios, en ella quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado

Por su parte Gabino Fraga, se refiere a los ingresos que tienen carácter tributario, por ser todos ellos generadores de obligaciones, la Ley de Ingresos, además de los ingresos tributarios, también contiene otros ingresos no tributarios, como son los productos que son definidos por Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3, como las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, y, los aprovechamientos, que son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación Estatal. Respecto a ellos, el presupuesto carece de significación, por no surgir del mismo autorizaciones creadoras o recaudatorias, pues respecto a ellos no puede extenderse la calificación de contribuciones, a que se refieren los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, de la Constitución Federal, pues no hace referencia alguna.

b) **Facultades Constitucionales.**- Las facultades de las cámaras en materia hacendaria, de acuerdo con el autor Felipe Tena Ramírez,⁴ se ejercen principalmente a través de tres actos que se detallan a continuación:

1. La expedición de la ley de ingresos.
2. La expedición del presupuesto de egresos y,
3. La aprobación de la cuenta anual

La administración pública tiene necesariamente que erogar gastos para poder prestar los servicios públicos que constituyen su objeto, la autorización de tales gastos consta en el presupuesto de egresos, que expide la Cámara de Diputados y cuya duración es de un año, de conformidad con el artículo 74, fracción IV, párrafo primero de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anterior, a efecto de hacer frente a los gastos decretados es preciso contar con recursos, la obtención de tales recursos se hace mediante contribuciones impuestas a los habitantes del país, que el ejecutivo recauda de acuerdo con la Ley de Ingresos iniciada ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión, en términos de los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, párrafo primero de la Carta Magna.

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad...

⁴ Felipe Tena Ramírez. Derecho Constitucional Mexicano. Edit. Porrúa, 26ª ed. México. 1992. p. 323

... VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto...

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

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

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar al día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. .

Los dos actos anteriores prevén situaciones futuras, como son la recaudación y la inversión de los impuestos en el año siguiente. En cambio, la cuenta anual de gastos que el Ejecutivo debe someter a la aprobación de la Cámara de Diputados se refiere a una situación pasada, pues tiene por objeto comprobar que durante el año anterior el Ejecutivo se ajustó estrictamente a los gastos autorizados por el presupuesto. El Ejecutivo presenta la cuenta anual ante la Cámara de Diputados, pero su examen y aprobación en su caso, que antes era competencia del Congreso de la Unión, corresponden ahora a la propia Cámara de Diputados.

Complemento indispensable del presupuesto de egresos es la Ley de Ingresos, que tiene su fundamento en el artículo 73, fracción VII, Constitucional.

Así mismo, el Congreso tiene la facultad para imponer contribuciones. siendo obligación para los mexicanos contribuir a los gastos públicos, en atención a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que dispone lo siguiente:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos...

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

El artículo 33 de la Constitución de mil novecientos cincuenta y siete, ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros, lo cual se justifica, pues si éstos reciben al igual que los nacionales la protección del poder público para sus personas y sus bienes, sería indebido que no contribuyeran a los gastos que demanda dicha protección. Aunque no conste ya en la ley suprema, nadie discute esa obligación, que por otra parte no necesitaba ser consignada en la Constitución, pues ella surge lo mismo en los nacionales que en los extranjeros de la facultad general que tiene el Congreso al imponer contribuciones.

c) Procedimiento de elaboración de la Ley de Ingresos.- Como toda ley, la de ingresos es obra del Congreso de la Unión y sigue, por lo tanto, los trámites comunes a la formación de cualquier ley, salvo en el punto relativo a que deberá iniciarse ante la Cámara de Diputados, en términos del artículo 72, inciso h, la Ley Suprema:

Artículo 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones...

... H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados...

Por otra parte, advertimos un defecto de redacción de la fracción IV del artículo 74 Constitucional, que atribuye como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la de aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrir aquél, de la redacción del precepto se desprende que corresponde a dicha Cámara en forma exclusiva la discusión de las contribuciones, que deberá preceder a la aprobación del presupuesto de gastos. Esta interpretación literal estaría en contravención con la fracción VII del artículo 73, que otorga como facultad del

Congreso, es decir, a las dos Cámaras, en la imposición de las contribuciones necesarias, para cubrir el presupuesto

De una sana interpretación de la fracción IV, párrafo primero del artículo 74, debe entenderse que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones, que a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél, en consecuencia la fracción en comento es congruente con el inciso h) del artículo 72, que obliga conocer primero a la Cámara de Diputados de la iniciativa de ley de ingresos.

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

Por lo que se refiere a los ingresos públicos, el jurista Gabino Fraga, afirma que la ley general de ingresos que anualmente se expide por el Congreso tiene un carácter legislativo desde el punto de vista material, así mismo, señala que el Congreso no tiene dos facultades distintas para expedir, por una parte, las leyes especiales de impuestos, y por la otra, la ley general de ingresos, sino que en los términos del artículo 65, fracción II de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, no hay más que una sola facultad, en este sentido se transcribe el dispositivo legal:

Artículo 65.- El congreso se reunirá a partir del 1º de septiembre de cada año, para celebrar un primer periodo de sesiones ordinarias y a partir del 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo periodo de sesiones ordinarias.

En ambos periodos de sesiones el congreso se ocupará del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a esta Constitución.

Del artículo antes transcrito, se desprende que el Congreso se reunirá el día primero de septiembre de cada año, para celebrar sesiones ordinarias en las cuales se ocupará de examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos para cubrirlo.

Por su parte el artículo 73, en su fracción VII, faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto

En este orden de ideas, si anualmente se discuten y aprueban las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes, tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido.

Sin embargo, tal situación ha dejado de prevalecer toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dictado jurisprudencia en el sentido de establecer que no obstante se omita relacionar alguna contribución en el presupuesto de ingresos de cada ejercicio fiscal, dicha situación no limita la potestad del Estado Mexicano, para obtener su recaudación, tal y como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomó: 52, Abril de 1992

Tesis: P./J. 14/92

Página: 10

LEYES FISCALES. PUEDEN EXPEDIRSE, REFORMARSE O DEROGARSE DURANTE EL TRANCURSO DEL AÑO. *Si bien es cierto que la Ley de Ingresos tiene vigencia anual, porque, de acuerdo con la fracción IV del artículo 74 de la Constitución, el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre o, excepcionalmente, el 15 de diciembre una iniciativa de ley en la que se especifiquen las contribuciones que habrán de recaudarse el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos, y si bien la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como cámara de origen, no existe prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley fiscal. Por el contrario, la posibilidad jurídica de expedir, reformar o derogar las leyes fiscales se infiere, por una parte, de que es facultad del Congreso de la Unión hacerlo, sin que exista prohibición de ello y, por otra, de lo dispuesto por el artículo 126 constitucional de que no puede hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior, lo que implica necesariamente, la modificación legal correspondiente que permita fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por consiguiente, no existe impedimento constitucional alguno para que el Congreso de la Unión, en uso de sus facultades, en cualquier tiempo, expida, reforme o derogue disposiciones en materia tributaria.*

Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías Unidas, S.A. 3 de mayo de 1988. Mayoría de dieciocho votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario. Raúl Meigoza Figueroa

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices e Industriales, S.A. de C.V. y otros 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1489/88. Val-Marí Cosméticos, S.A. de C.V. 15 de junio de 1989. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Fermín Rivera Quintana.

Amparo en revisión 964/88. Importadora y Exportadora del Centro, S.A. y otras. 6 de febrero de 1990. Unanimidad de veinte votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1090/91. Embutidos Ramírez, S.A. de C V 19 de febrero 1992. Mayoría de diecisiete votos. Ponente: Clementina Gil de Lester. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

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

En este sentido, dicha ley general no solamente otorga una autorización, sino que tiene todos los caracteres de acto legislativo desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, caracteres que no se pierden por el hecho de su valor temporal.

La iniciativa de la Ley de Ingresos, conforme a la Constitución Federal de mil ochocientos cincuenta y siete, en su artículo 69, concedía de manera expresa al Ejecutivo Federal el derecho de

iniciativa de la Ley de Ingresos, por considerar que el Poder Ejecutivo estaba en mejores condiciones que el propio Legislativo para conocer las condiciones particulares económicas del país y por consecuencia de determinar las posibilidades del mismo para contribuir a los fondos públicos. Sin embargo, el precepto desapareció en la Constitución de mil novecientos diecisiete, y sólo conservó la facultad general de iniciativa que reconoce al Presidente de la República.

La fracción IV del artículo 74, fue reformada íntegramente, y en el segundo párrafo del nuevo texto se consagró en forma expresa la iniciativa del Poder Ejecutivo para promover la Ley de Ingresos, como una obligación a su cargo, tal y como se desprende de la norma:

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados...

... IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del presidente de la República.

La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la cuenta pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven...

La discusión de la Ley de Ingresos, así como su aprobación debe proceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del presupuesto de egresos. La Ley de Ingresos debe ser aprobada por ambas Cámaras, la de Diputados y la de Senadores.

La anualidad de la Ley de Ingresos se refiere a los impuestos y demás ingresos que pueda o deba percibir la Federación en el ejercicio fiscal en que esté en vigor, pero ello no obsta para que en la Ley de Ingresos se puedan contener otras normas que contengan el carácter general y permanente,

como se advierte de su propia redacción y de la circunstancia de que no hay artículo transitorio que limite su vigencia al ejercicio fiscal de que se trate

A este respecto cabe destacar que la Ley de Ingresos, se expide de conformidad con las prescripciones constitucionales que rigen la actividad legislativa, y que, por lo tanto, sus disposiciones tienen la misma validez y efectos que las demás leyes federales.

Puesto que las leyes de ingresos tienen esa clase de disposiciones, y poseen la misma jerarquía normativa que los ordenamientos fiscales de carácter especial, pueden modificar y derogar éstas en determinados aspectos que se consideren necesarios, para una mejor recaudación impositiva.

El jurista Gabino Fraga, citado por Francisco de la Garza,⁵ nos dice que en materia de impuestos existen dos clases de disposiciones a seguir:

1. Las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse.
2. Las que enumeran actualmente cuáles impuestos deben causarse.

Bonnard, citado por Sergio Francisco de la Garza, expresa que "... si las leyes especiales que organizan ingresos y los gastos de una manera permanente son, por esta razón, leyes en sentido material, no sucede lo mismo para los actos subsecuentes, que constituyen las autorizaciones presupuestales. Estos casos no establecen deberes y poderes jurídicos nuevos, y, por consecuencia, no entran en la función legislativa. No producen otro efecto que el de permitir el ejercicio de la

⁵ Sergio Francisco de la Garza Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa. 18ª ed. México. 1999. p 109

competencia ya establecida por las leyes. Tienen, pues, el carácter de actos-condición. El presupuesto se presenta así, desde el punto de vista material, como un conjunto de actos-condición."⁶

Para Giuliani Fonrouge, el presupuesto es un documento unitario e indivisible, emanado del poder legislativo, en ejercicio de facultades incuestionables y que, por tanto, es una ley de contenido perfecto y con plenos efectos jurídicos

⁶ Ob cit., p. 110

d) **Ley de Ingresos para el año dos mil uno.-** La Ley de Ingresos de la Federación para el año dos mil uno, en su artículo primero, contiene la siguiente clasificación de los ingresos del Erario Federal.

“Artículo 1 - En el ejercicio fiscal de 2001, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

	<i>Millones de pesos</i>
I. IMPUESTOS:	665 997.9
1. Impuesto sobre la renta.	272,967.7
2. Impuesto al activo.	
3. Impuesto al valor agregado.	10,855.7
4. Impuesto especial sobre producción y servicios.	119,999.3
A. Gasolina y diesel	93,976.4
B. Bebidas alcohólicas.	6,572.5
C. Cervezas y bebidas refrescantes.	10,844.5
D. Tabacos labrados.	8,605.9
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	9,082.1
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,027.9
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros	0.0
9. Impuestos al comercio exterior	34,600.5
A. A la importación.	34,600.5
B. A la exportación.	0.0
10. Accesorios.	6,228.2

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:	89,890 4
1 Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores	0.0
2 Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores	89,890 4
3 Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los Patrones	0.0
4 Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0 0
5 Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares	0.0

III. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS:	10.0
Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	10 0

IV. DERECHOS:	206,037 2
1 Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.	7,849 3
A Por recibir servicios que preste el Estado	7,643 9
B. Por la prestación de servicios exclusivos a cargo del Estado, que prestan Organismos Descentralizados	205 4
2 Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público,	8,101 1
3 Derecho sobre la extracción de petróleo	116,304 5
4. Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.	71,490 1
5 Derecho adicional sobre la extracción de petróleo	2,292 2
6 Derecho sobre hidrocarburos	0.0

V. CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.	50 1
--	------

VI. PRODUCTOS:	7,214.4
1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público	175.8
2 Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado	7,038.6
A. Explotación de tierras y aguas.	0.0
B Arrendamiento de tierras, locales y construcciones	10.5
C Enajenación de bienes	371.2
a) Muebles.	
b) Inmuebles	293.4
b) Inmuebles	77.8
D. Intereses de valores, créditos y bonos.	5,915.8
E Utilidades.	737.0
a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0.0
b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública	306.5
e) De Pronósticos para la Asistencia Pública	430.5
d) Otras.	0.0
F Otros	4.1

VII. APROVECHAMIENTOS:	73,096.7
1. Multas	571.8
2 Indemnizaciones	498.4
3 Reintegros:	88.6
A Sosténimiento de las Escuelas Artículo 123.	24.6
B Servicio de Vigilancia Forestal	0.4
C. Otros.	63.6
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.	1,275.5
5 Participación en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo a la Federación.	0.0
6. Participación en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo a la Federación.	0.0
7. Aportaciones de los Estados y Municipios y particulares para el servicio del sistema Escolar Federalizado.	0.0

8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.	0.0
9. Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de los particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telefónicas, telefónicas y para otras obras públicas	0.0
10 5% de días de cama a cargo de establecimientos para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.	0.0
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.	1,027.6
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos	205.6
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras	0.0
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.	15.1
15 Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:	4.0
A. Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.	0.0
B. De las reservas nacionales forestales	0.0
C. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias	0.0
D. Otros conceptos.	4.0
16. Cuotas compensatorias.	376.6
17. Hospitales Militares.	0.0
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor	0.0
19. Recuperaciones de capital:	31,550.0
A. Fondos entregados en fideicomiso, en favor de entidades federativas y empresas públicas.	0.0
B. Fondos entregados en fideicomiso, en favor de empresas privadas y a particulares	0.0
C. Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.	0.0
D. Desincorporaciones	23,550.0
E Otros	8,000.0
20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal	3.1

21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios	5,309 5
22. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios	0 0
23. Otros	32,170
A. Remanente de operación del Banco de México	0 0
B. Utilidades por Recompra de Deuda	16,750 0
C. Rendimiento mínimo garantizado	3,518 9
D. Otros	11 902 0

VIII. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:	59,369 7
1 Emisiones de valores	0 0
A. Internas	0 0
B. Externas	0 0
2 Otros financiamientos	59,369 7
A. Para el Gobierno Federal	59,369 7
B. Para organismos descentralizados y empresas de participación estatal	0 0
C. Otros.	0 0

IX. OTROS INGRESOS:	260,200 1
1 De organismos descentralizados	260,200 1
2 De empresas de participación estatal	0 0
3 Financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.	0 0
TOTAL:	1,361,866.5

CAPÍTULO IV. FUENTES TRIBUTARIAS DE FINANCIAMIENTO DEL GASTO PÚBLICO

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El Derecho Financiero se ocupa de su estudio.

La terminología en materia de tributos es ambigua creando con ello confusiones, nuestra Carta Magna en su Artículo 31, fracción IV, define a la obligación fiscal en los siguientes términos:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos ...

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

La palabra – impuesto -- tiene una aceptación característica y generalmente inconfundible. Sin embargo, la denominación – derechos -- no tiene aplicabilidad, toda vez que en los demás países hispanos se denominan como tasas, en virtud de que la palabra – derechos -- se emplea para referirse a otra especie de tributo, que son asimilables a las mejoras. En los Estados Unidos Mexicanos la palabra contribución, nos refiere al género tributo.

El legislador hizo uso de los vocablos incorrectamente. Por eso debemos identificar a un determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo o correcto, consecuentemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza y no con el nombre que reciba el tributo.

Los tratadistas de Derecho Tributario, entre los cuales destaca Blumenstein, definen a los tributos como las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de los sujetos económicos sometidos a la misma.

Por su parte Giuliani Fonrouge, define al tributo como la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.

Dino Jarach, nos dice que el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo

Como se desprende de las anteriores definiciones, el tributo cuenta con los siguientes elementos:

1. Su carácter público, es decir, que constituye parte del Derecho Público, en razón de las llamadas teorías privatistas que bien lo concebían como un derecho.

Hoy por hoy, los autores admiten la idea de que a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.), los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.

2. Es una prestación en dinero o especie, en virtud de que los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones se perciben generalmente en numerario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana, no obstante lo anterior los tributos pueden consistir en prestaciones en especie.

3. Es una obligación ex-lege, el principio de legalidad. enunciado con las palabras "nullum tributum sine lege", se encuentra consagrado en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que ningún gravamen, podrá recaudarse si no está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella.

Todos los tributos constituyen obligaciones ex-lege, toda vez que nacen directamente de la ley, y no se producen en el Derecho Tributario sustantivo, mientras que las obligaciones meramente legales son las que nacen de la voluntad de los particulares (generalmente contratantes) expresada bajo la tutela del Derecho que les reconoce ese poder creador.

Los tributos son meramente obligaciones jurídicas, una de sus características es la coactividad. En caso de que no se cumplan voluntariamente lo serán coactivamente mediante la fuerza del Estado. La fuente de la coacción está en la ley -- principio de legalidad -- y no en la voluntad de la administración pública.

Los ingresos de derecho privado se distinguen de los ingresos tributarios, en virtud de la coacción, los ingresos privados carecen de coacción, la obligación del particular surge por la expresión de su libre voluntad, ubicándonos en el campo del Derecho Privado

3. Tienen una relación personal de derecho obligatoria El tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos, por una parte al acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la

prestación, es decir, el Estado, y por la otra, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie.

La relación tributaria existente, es una relación personal, es decir, una relación de derecho, y no una relación de poder, una relación obligatoria.

5. Tiene como finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones, toda vez que la actividad financiera de éste último consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el propio Estado pueda realizar las funciones que le competen, y que para ello requiere de ingresos, que en su mayoría provienen de los tributos.

El primer Código Fiscal, hacía una clasificación cuatripartita de los ingresos públicos en impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

El Código Fiscal de la Federación de mil novecientos ochenta y uno, introduce cambios sustanciales a los conceptos de ingresos públicos, y los clasifica como sigue.

a) **Impuestos.**- Son el medio jurídico por el cual el Estado obtiene la riqueza privada de los contribuyentes para integrarla en su patrimonio, pues todo su mecanismo y principios informativos giran en torno de la finalidad de transferir a las arcas públicas, en forma objetiva, igualitaria, rápida y económica, aquella parte del patrimonio privado que la ley atribuye al Estado.

Antonio Berlini, citado por Sergio Francisco de la Garza,¹ nos dice que los impuestos son una obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.

Por su parte Giannini, afirma que son las prestaciones que el Estado tiene derecho de exigir, en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de obtener ingresos

Sergio Francisco de la Garza, cita a Geraldo Ataliba, quién define al impuesto como “.. el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal.”²

Héctor Villegas, afirma que el impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, fracción I, expresa lo siguiente:

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

.. I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se 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 ..

El impuesto es una prestación tributaria, y también como el resto de las obligaciones tributarias es ex-lege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis

¹ Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano Edit Porrúa, 18ª ed México, 1999, p 372

² Ob. cit , p 372

normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener los siguientes preceptos:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXX

Página: 4742

IMPUESTOS, LAS LEYES RELATIVAS A LOS, DEBEN FIJAR SU CUANTÍA Y PROPORCIONALIDAD. *Para que la tributación con la que los habitantes de la República, deben contribuir a los gastos públicos, así sean de la Federación, del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa, como lo previene la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del mismo, con la cual la tributación tendría un carácter arbitrario.*

Amparo administrativo en revisión 7784/39. Menchaca Melchor y coagraviados. 4 de abril de 1940. Mayoría de tres votos, por lo que respecta al acto consistente en la Ley de Hacienda para el año de mil novecientos treinta y nueve, en cuanto que en su artículo 139 establece un impuesto a cargo de los profesionistas. Disidentes: Abenamar Ebolí Paniagua y José María Truchuelo. Unanimidad de cinco votos, por lo que toca a los actos de ejecución.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Marzo de 2000

Tesis: P./J. 24/2000

Página: 35

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

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio

contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

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

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

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

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

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 187-192 Primera Parte

Página: 111

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. *De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se*

requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Volumen 62, pág 31. Amparo en revisión 6158/63. Alfonso Córdoba y coags. (Acums.).

**12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos. **Ponente Carlos del Río Rodríguez.*

Volúmenes 97-102, pág. 108. Amparo en revisión 1597/65 Pablo Legorreta Chauvet y

*coags. *12 de abril de 1977. Unanidad de 18 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

*Volúmenes 145-150, pág. 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. *20 de enero de 1981. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo.*

*Volúmenes 181-186, pág. 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera " La Central ", S. A. *12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. ***Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. **Ponente: Mariano Azuela Gúitrón.*

*Volúmenes 187-192, pág. 46. Amparo en revisión 2501/83. Servicios Profesionales Toluca, S. C. *25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. ***Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. **Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.*

El contenido de la prestación impositiva puede ser una cantidad de dinero o excepcionalmente en especie, la prestación tributaria debe tener un carácter de definitivo

Nuestro Código Fiscal de la Federación, al momento de definir al tributo omite hacer referencia al presupuesto de hecho del impuesto.

Sergio Francisco de la Garza³, cita a Dino Jarach, quien explica lo siguiente:

Ningún Estado debe crear impuestos cuyo presupuesto de hecho tenga su fuente en caracteres subjetivos, como por ejemplo que paguemos impuestos por ser rubios o morenos, es decir, el Estado no debe cobrar impuestos según criterios caprichosos e ilógicos, sino como resultado del obedecimiento al derecho positivo, que brinda el

³ Ibid. p 375.

criterio según el cual el legislador designe los hechos imponibles, y que los impuestos no se cobran según el capricho del legislador

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tiene como característica, la de representar un estado o un movimiento de riqueza, el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva.

De acuerdo con la definición el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el impuesto está a cargo de personas físicas o morales, con la exigencia común a todos los tributos, según la fracción IV del artículo 31 Constitucional, un destino que siempre será el de cubrir el gasto público, tal y como lo establece del Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis jurisprudencial:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXXVI

Página: 648

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad limitada por esos tres requisitos.

El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado, refrendo al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.

Para Francisco Nitti, citado por Ernesto Flores Zavala, el impuesto es "... una cuota, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible."⁴

De acuerdo con Vitti de Marco, el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionar los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.

Los impuestos presentan las siguientes características.

1. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.
2. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
3. El impuesto es esencialmente un pago forzado
4. Se establece según reglas fijas.
5. Se destina a gastos de interés general, y
6. Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una sociedad.

Los impuesto, no son considerados como una prestación, es decir, que a cambio de la cantidad que los contribuyentes entregan al Estado, por concepto de impuesto, no percibirán algo concreto, toda vez que la prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado,

⁴ Ernesto Flores Zavala. Finanzas Publicas Mexicanas. Edit. Porrúa, 35ª ed. México, 1995. p. 35

sino que el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata

Los impuestos son prestaciones en dinero o en especie y no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios, el servicio militar, el de jurados, los cargos concejales, etc., para que la prestación pueda llamarse impuesto debe ser en dinero o en especie, no en servicios

Anteriormente era frecuente la aponación en especie, tal es el caso de los siervos que entregaban determinada cantidad de jornadas de trabajo y de productos naturales fabricados por él, tales como el trigo, patatas, pollos, corderos, cerdos, tejidos de lino, etc. En la actualidad, la mayor parte de los impuestos se pagan en efectivo, sin embargo, todavía subsisten algunos que se pagan en especie.

La obligación de pagar el impuesto, tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado, expresada por medio de la ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias ha pronunciado lo siguiente:

Quinta Época

Instancia. Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo. V

Página: 326

IMPUESTOS. *El pago de ellos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política, y no el de un contrato sancionado por la ley civil, y, para hacerlos efectivos, el poder administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder.*

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XXXII

Página: 810

IMPUESTOS. Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto.

El Estado fija unilateralmente los impuestos, es decir, que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto ni la expresión de su conformidad o aprobación, el Estado los establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados en virtud de su poder y de su autoridad.

El impuesto tiene un carácter obligatorio, ya que no queda a voluntad del ciudadano contribuir a los gastos del Estado, es éste último que de forma unilateral, impone la obligación de hacerlo, así mismo puede ejercer la coacción que sea necesaria para obligarlo a que cumpla con su obligación, en este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación afirmó lo siguiente.

Quinta Época

Instancia. Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VI

Página 501

IMPUESTOS. Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos.

Por esta razón el Estado puede obtener el pago del crédito fiscal por medio del procedimiento administrativo de ejecución, o bien puede determinar infracciones a la legislación fiscal, para el que no cumpla con su obligación, retener las cosas gravadas, perseguirlas, obligar a terceros a proporcionar los datos necesarios para el control del impuesto, exigir la colaboración de los funcionarios públicos y de los que tengan fe pública, etc.

Todas las medidas que el Estado implementa para coaccionar a un particular para que cumpla con la obligación contributiva, no constituyen una violencia en el sentido jurídico, porque con esa coacción se persigue un fin justo, para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones jurídicas. Por ello emplea en la mayoría de los casos la violencia moral, es decir, la amenaza de un mal pues infundiendo temor en el ánimo de los contribuyentes, los induce a realizar ciertos actos que de otra suerte no habría realizado.

b) **Aportaciones de seguridad social.**- El Código Fiscal de la Federación, contempla como contribuciones a las cuotas de seguridad social, de forma opuesta al criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece dichas cuotas a favor de los organismos públicos descentralizados, en donde el Estado establece los pagos de forma obligatoria y en forma coactiva con un procedimiento que emplea el Estado para el cobro de los tributos, el artículo 2 de nuestro Código Fiscal, en su fracción II, define a las aportaciones de seguridad social de la siguiente manera:

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

... II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado...

En las diversas aportaciones de seguridad social, se encuentran las establecidas a favor del Seguro Social, que es el instrumento básico de la seguridad social y está establecido como un servicio público de carácter nacional, además tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar créditos y las bases para su liquidación, así como para liquidarlos, según lo establece el artículo 288 de la Ley del Seguro Social, en los siguiente términos:

Artículo 286.- Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que la circunstancia de que el Instituto Mexicano del Seguro Social, ostente el carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines, como se desprende del siguiente precedente:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 30 Primera Parte

Página: 53

SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL. SU CARÁCTER DE ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO, NO DESNATURALIZA SUS FINES. No resulta válido argumentar que a través de la caracterización de organismo fiscal autónomo que se otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social, se desnaturalicen sus fines; muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal carácter se garantiza una mayor seguridad en la prestación eficaz del servicio del Seguro Social, en cuanto que requiriéndose una prestación del servicio, en forma ininterrumpida, existe la necesidad de recabar los fondos económicos que lo sustenten de una manera efectiva y rápida, lo cual, se logra cuando el Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, hace la determinación de los créditos, percibe las cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o en su caso promueve el cobro por el medio económico-coactivo.

En todos los seguros sociales, los patrones o demás sujetos solos o conjuntamente con los trabajadores o con el Estado, tienen obligación de aportar las cuotas que marca la ley de acuerdo con las bases de cotización de cada seguro.

Las cuotas son las cantidades que periódicamente deben pagarse al Instituto Mexicano del Seguro Social, para cumplir con las obligaciones que la ley pone a cargo de los patrones y trabajadores.

En los supuestos en donde el patrón, no cubra las aportaciones debidas, el Instituto Mexicano del Seguro Social, tiene la obligación de otorgar los beneficios del seguro al trabajador o a sus beneficiarios, en ese momento surge la figura del crédito por el capital constitutivo.

El sistema de seguridad social, se encuentra construido sobre la base de reservas, que son las cantidades que actuarialmente se han calculado, para que el Instituto Mexicano del Seguro Social, pueda hacer frente a las pensiones a que le obliga la ley, dichas cantidades se conocen como capitales constitutivos.

La Ley del Seguro Social, en su artículo 287, otorga la naturaleza de fiscal a las cuotas y capitales constitutivos, en los siguiente términos:

Artículo 287.- El pago de las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos tienen el carácter de fiscal.

Las cuotas y créditos por capitales constitutivos, tienen la naturaleza jurídica de contribuciones realizadas por los patrones y por los obreros a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, son obligaciones de derecho público a favor de un organismo estatal, y tienen el carácter de contribuciones parafiscales, pues existe una caracterización fiscal para su cobro, sin embargo, el

Código Fiscal de la Federación las considera como contribuciones de seguridad social, contraviniendo el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las siguientes jurisprudencias:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 42 Primera Parte

Página: 63

SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CAPITALES CONSTITUTIVOS. *Los capitales constitutivos, contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX, de la propia Constitución; la primera se relaciona con deberes a cargo del patrón de indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo o enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por ello, no rigen para los citados capitales los principios en él contenidos de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. En efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos públicos, sino que directamente pertenecen a los trabajadores o sus beneficiarios.*

Volumen 37, pág. 40. Amparo en revisión 5976/69. Anderson Clayton & Co., S. A. 11 de enero de 1972. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volumen 38, pág. 54. Amparo en revisión 8112/68. Empresas Longoria. S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López

Volumen 38, pág. 54. Amparo en revisión 2679/70. Triturados y Concretos, S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Volumen 38, pág. 54. Amparo en revisión 4238/70. Grancor Internacional, S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Volumen 38, pág. 54. Amparo en revisión 3490/71. Sociedad Kyle de México, S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 42 Primera Parte

Página: 61

SEGURO SOCIAL. ARTICULO 135 DE LA LEY. CARÁCTER DE LAS CUOTAS A QUE EL MISMO SE REFIERE. *El legislador ordinario, en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deban de cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que desde el punto de vista jurídico, económico o de clase social, pueden estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo un salario solidarizado o socializado que halla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su Reglamentaria. De tal manera que las*

cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público.

Volumen 30, pág. 54. Amparo en revisión 4607/55. Manufacturas Unidas, S. A. 29 junio de 1971. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Ferrera

Volumen 37, pág. 39. Amparo en revisión 5976/69. Anderson Clayton & Co., S. A. 11 de enero de 1972. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volumen 38, pág. 51. Amparo en revisión 8112/68. Empresas Longoria. S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Volumen 38, pág. 51. Amparo en revisión 2679/70. Triturados y Concretos, S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Volumen 38, pág. 51. Amparo en revisión 3490/71. Sociedad Kyle de México, S. A. 23 de febrero de 1972. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

En el mismo sentido son consideradas como aportaciones de seguridad social, aquellas que son efectuadas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, de acuerdo con el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, que establece lo siguiente:

Artículo 136.- Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, está obligada a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Para dar cumplimiento a esta obligación, las empresas deberán aportar al

Fondo Nacional de Vivienda el cinco por ciento sobre los salarios de los trabajadores a su servicio.

En este orden de ideas, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en sus artículos 2 y 30, establece la naturaleza jurídica de las aportaciones en los siguientes términos:

Artículo 2.- Se crea un organismo de servicio social con la personalidad jurídica y patrimonio propio que se denomina Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, con domicilio en la ciudad de México.

Artículo 30.- El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación, para:

I. Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley...

... III. Realizar por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación...

En este orden de ideas, las aportaciones realizadas a favor del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no tienen la naturaleza de contribuciones, toda vez que son prestaciones realizadas en dinero, carácter que comparten con los tributos, y la propia ley les ha dado el carácter de créditos fiscales para efectos de que puedan ser recaudados mediante el procedimiento administrativo de ejecución, además de que tienen un fundamento Constitucional diverso al de los tributos, ya que es una obligación de los patrones que les impone la Constitución para proporcionar viviendas a los trabajadores, siendo el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores un organismo con personalidad jurídica y patrimonio propios que recauda las aportaciones a favor de los trabajadores, dichas aportaciones no tienen como destino el satisfacer los gastos públicos del Estado, sin embargo, la legislación vigente les otorga el carácter de contribuciones de seguridad social.

c) **Contribuciones de mejoras.**- Son gravámenes de reciente creación, en relación con otros tributos, y que aunque algunas legislaciones locales de nuestro país la habían reconocido y regulado desde hace algún tiempo, aunque fuera solamente en alguna de sus especies, la legislación fiscal federal lo ha hecho sólo a partir de mil novecientos ochenta y seis, y también únicamente en una de sus especies

En las diversas legislaciones y estudios jurídicos encontramos a esta figura tributaria bajo alguna de las siguientes denominaciones: impuesto especial, tributo especial, contribución especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación o, simplemente, contribución. De las anteriores la que consideramos más adecuada es la de contribución especial.

La característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

Emilio Margain Manautou, define a la contribución especial como " . la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica " ⁵

⁵ Emilio Margain Manautou, Principios de Derecho Tributario Edit. Universitaria Potosina. 3ª ed. México, 1973, p. 127

A su vez Sergio Francisco de la Garza, define a la contribución especial como "... la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica."⁶

Raúl Rodríguez Lobato,⁷ considera que la contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.

En este orden de ideas, la legislación fiscal federal ha reconocido y regulado este tipo de tributo a partir de mil novecientos ochenta y seis, el actual Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, fracción III, define a las contribuciones de mejoras de la siguiente manera.

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

... III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la siguiente jurisprudencia, nos dice cuales son los elementos de las contribuciones de mejoras:

⁶ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa 18ª ed. México, 1999, p. 358.

⁷ Raúl Rodríguez Lobato Derecho Fiscal Edit. Harla, 2ª ed México, 1991, p. 84.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente. Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 55 Primera Parte

Página: 23

CONTRIBUCIONES ESPECIALES. PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA. (ARTICULO 142 DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE MORELOS). Una de las notas distintas de la contribución especial como la que se refiere al alumbrado, en el caso de la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos, consiste en que los sujetos pasivos de la relación tributaria son los individuos que, por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes; y así obtienen una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza. Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como "principio de beneficio", consiste en hacer pagar a aquellas personas que, aunque no reciben un provecho individualizando hacia ellas, en cambio se favorecen directamente por un servicio de carácter general.

Amparo en revisión 107/72. Armando Antonio Sánchez Chávez. 24 de julio de 1973. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez.

Informe 1973, pág. 302. Amparo en revisión 916/72. Buenaventura Leal Martínez. 27 de febrero de 1973. Unanimidad de 20 votos de los Ministros: Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Burguete, Rojina Villegas, Saracho Alvarez, Martínez Ulloa, Iñárríu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo, Salmorán de Tamayo, Yáñez, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y presidente Guzmán Neyra. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez.

De acuerdo con la naturaleza y características de la contribución especial, relacionados con los principios que en materia tributaria establece la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, el tributo tendrá que cumplir con los siguientes requisitos.

1. Cubrirse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general, cuando esa actividad consiste en la ejecución de obras públicas de interés general que, a la vez, producen un especial beneficio para un determinado sector de la población, es justo que solo ese grupo de personas contribuyan a sufragar los gastos de la obra, como por ejemplo en el caso de apertura o arreglo de calles y avenidas, en la construcción de parques públicos, etc

Por otra parte, cuando por la actividad una persona reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de cierta actividad, también es justo que dicha persona por su actividad provoca el gasto o el incremento en el gasto público que supone la prestación del servicio, deberá contribuir a ese gasto.

2 El cobro debe fundarse en la ley, es decir, deberá cumplir con el principio de legalidad, la contribución especial deberá ser decretada por el Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el Presupuesto de Egresos.

3 La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada, toda vez que la misma constituye una contribución para sufragar los gastos públicos del Estado y sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios

4. La prestación debe ser proporcional y equitativa, respetando con ello el principio de justicia tributaria consagrado por nuestra Constitución, en su artículo 31, fracción IV, por lo tanto, la

aportación económica debe ser inferior al valor de la obra ejecutada o del servicio prestado, el Estado se encuentra limitado para recuperar el costo total de la obra o del servicio, por el contrario únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, toda vez que el Estado debe absorber la otra parte del valor de la obra o del servicio prestado

5. El pago es obligatorio, que por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, pero la obligación concreta de pagar la contribución especial deriva del hecho generador, es decir, en el momento en que el Estado concluye la obra o presta el servicio, de tal manera que estará en condiciones de conocer el costo total y procederá a su cobro

Existen dos clases de contribuciones especiales

1 Contribuciones de mejoras, son utilizadas y se paga por un beneficio especial que se produce para un sector de la población, en la ejecución de una obra pública de interés general.

2 Contribuciones por gasto, se pagan por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de la actividad.

Se considera que el Estado debe exigir la contribución especial únicamente en el caso de aquellas obras de interés general, pero que beneficien en forma específica a determinadas personas, siempre y cuando no se pueda recuperar el costo de la obra con su sola explotación. Es decir, deben quedar fuera obras como la construcción de un mercado, que aún cuando son obras de interés general que benefician en lo particular a determinadas personas, su costo se recupere mediante la explotación del mismo

Conforme a un análisis justo, llevan a impedir que una minoría social se beneficie en forma adicional al resto de la sociedad, por incrementar el valor de sus propiedades, a costa del sacrificio de la comunidad en general, por lo que habrá que colmar tal reclamo mediante una medida que permita que el sector de los beneficiarios particulares de la obra hagan su aporte para su realización en medida a la cuota de beneficio diferencial percibido de ella.

Los elementos esenciales del hecho generador de la obligación tributaria de pago a título de contribución de mejoras son los siguientes:

1. Incremento de valor, la percepción de un beneficio consistente en el incremento de valor de un bien inmueble propiedad de determinadas personas integrantes de una colectividad.

2. Relación causal, la existencia de un nexo causal, entre el beneficio que se percibe y una particular obra pública llevada a cabo por el Estado.

3. Beneficios, los receptores del beneficio constituyen un determinado sector de la sociedad y no su totalidad, en virtud de que el elemento esencial lo representa la sociedad en su conjunto como consecuencia de la obra pública, sin embargo, se produce un beneficio adicional sólo por determinadas personas en su calidad de propietarios de bienes inmuebles dentro de un determinado perímetro aledaño a la obra pública.

Por lo anterior, se desprende que los beneficiarios nunca podrían ser los integrantes de la sociedad en su conjunto, ya que si ello aconteciera, por percibir todos el mismo beneficio de una determinada obra, no se actualiza la configuración de un tributo a título de contribución de mejoras por carecerse de causa para ello, el beneficio lo perciben algunos integrantes de la sociedad respecto de una determinada obra pública.

De no darse el segundo atributo del beneficio se estaría ante un supuesto de indemnización en favor del perjudicado con la obra pública.

La contribución de mejoras se distingue del impuesto en consecuencia porque el elemento objetivo del hecho generador de las obligaciones a título de impuesto está constituido por un evento revelador de capacidad contributiva, vinculado sólo a circunstancias personales de su realizador, así la obligación tributaria de las contribuciones de mejoras se establece acorde a cierta capacidad contributiva, por su condición de tributo, sin embargo, en su producción en nada participa el sujeto, finalmente contribuyente, sino que su actualización sólo es imputable a la acción del Estado

Las contribuciones de mejoras frente a los derechos presentan diferencias esenciales. El elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria a título de derecho está constituido por una conducta del Estado que tiene por destinatario a un sujeto en lo individual y que eventualmente puede o no resultarle benéfico. En las contribuciones de mejoras, interviene la acción del Estado en la producción de su elemento objetivo, realización de la obra pública, sin embargo, aquella jamás tiene un destinatario particular e identificable como en los derechos, sino que es la sociedad en su conjunto la que tiene tal carácter.

d) **Derechos.**- El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, expresamente reconoce que los impuestos son prestaciones cuyo destino es cubrir los gastos públicos aun cuando el propio Código, no lo determina específicamente para los derechos, éstos últimos se pagan como una contraprestación por un servicio público, cuyo costo es un gasto público, así lo estipula el artículo 3 del mismo Código, dicho criterio se limita a establecer que es distinto de los tributos, pues satisface los gastos públicos, por lo que a continuación transcribo el artículo 2 del Código de referencia:

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

.. IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado

En este orden de ideas, Dino Jarach, citado por Sergio Francisco de la Garza,⁸ afirma lo siguiente:

En relación con los derechos, un principio que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado gravamen a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está a la base del precio, una contraprestación entre un servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificador que no hay en el precio, y que es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. Entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es lo que ha a dado lugar a un tributo que se llama tasa y que en nuestro idioma habitualmente se denomina tasa retributiva, donde la palabra retributiva -- que es cierto está de más, porque de por sí la tasa es retributiva -- sirve para aclarar la naturaleza sustancial del tributo, o sea, el criterio por el cual determinado hecho es elevado a la categoría de supuesto legal de una obligación.

Mario Pugliese, citado por Sergio Francisco de la Garza, define los derechos como " . un servicio del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en calidad de órgano soberano."⁹

El derecho es una contraprestación en dinero, toda vez que el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de una cantidad de dinero determinada en ley y que el particular se encuentra obligado a cubrir, conforme al artículo 1 de la Ley Federal de Derechos, que establece lo siguiente.

⁸ Sergio Francisco de la Garza Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, 18ª ed. México, 1999, p. 328

⁹ Ob. cit., p. 329.

"Artículo 1.- Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Adolfo Arrijo Vizcaino, define a los derechos como "... las contraprestaciones establecidas por el poder público, conformen la ley, en pago de un servicio público particular divisible."¹⁰

Los derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Emilio Margain Manautou,¹¹ sostiene que el Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio.

La esencia de los Derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares. Tal es el caso del propietario de un predio que cubre los derechos por consumo

¹⁰ Adolfo Arrijo Vizcaino Derecho Fiscal. Edit Themis. 14ª ed. México, 1999, p. 348.

de agua, ese tributo no va a ser utilizado para la satisfacción de una necesidad colectiva en general, sino para cubrir el suministro de agua que representa una contraprestación específica para el contribuyente

Los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

El destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los derechos que recaude debe sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles, en virtud de que la naturaleza de los servicios van a beneficiar a quien los emplea y no a toda la población, resultaría inequitativo que el costo de los mismos se respaldaran mediante la determinación de un impuesto, por ende, cuando un servicio se destina a alguien en particular y no a toda una comunidad, resulta lógico suponer que su costo será soportado por quien individualmente resulte beneficiado.

¹¹ Emilio Margain Manautou, Principios de Derecho Tributario Edit Universitaria Potosina, 3ª ed México, 1973, p. 115

**CAPÍTULO V. PROBLEMÁTICA ECONÓMICA, POLÍTICA, Y SOCIAL PARA
INSTRUMENTAR UNA REFORMA FISCAL INTEGRAL, APLICABLE A LOS ESTADOS
UNIDOS MEXICANOS.**

a) Inseguridad jurídica para los contribuyentes.- El artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la obligación para el pago del impuesto, a las personas físicas y morales, residentes en los Estados Unidos Mexicanos, en los siguientes términos:

Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos.

I Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan

Tal y como lo dispone el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, son residentes en los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 9 - Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de ciento ochenta y tres días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido la administración en México la administración principal del negocio a su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes

Del texto legal transcrito, se desprende que el legislador con falta de técnica legislativa, asume que son residentes en los Estados Unidos Mexicanos, las personas morales que realicen los actos descritos por la Resolución Miscelánea Fiscal para el año dos mil, en la regla 2.1.3.

2.1.3. Para los efectos del artículo 9º del Código se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

A Se lleven a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México.

B. Las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral sean residentes para efectos fiscales en México o tengan sus oficinas en el país.

C. Se cuente con una oficina en el país en donde se lleve a cabo la administración o control de la persona moral.

D. Se conserve su contabilidad en el país.

En este orden de ideas, nuestra legislación fiscal contiene diversos supuestos para determinar la residencia en territorio nacional respecto de una persona moral, dichos supuestos tienden a establecer de cualquier forma la residencia, por lo que el sentido de la ley extralimita todo sentido lógico jurídico respecto del espíritu de la figura de la residencia, toda vez que se establecen supuestos fuera de contexto, que resultan perjudiciales para cualquier sociedad extranjera. Por ejemplo, las compañías de origen extranjero debidamente constituidas en su país de origen que lleven a cabo una asamblea de accionistas en una sede turística de gran importancia en México, por ese simple motivo serán consideradas como residentes en México y estarán obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, respecto de los actos que realicen, situación que es inadmisibles por extralimitar el verdadero sentido de la ley, dejando a tales entes en verdadero estado de indefensión, por lo que propongo se reforme en todo sentido dicha circunstancia, atendiendo de forma clara los supuestos del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación

En efecto, otro elemento más que nos permite observar la forma en que el legislador regula erróneamente los actos del contribuyente, trasgrediendo todo orden de seguridad jurídica, es el relativo a la tipificación de actos y actividades que se encuentran fuera de un orden lógico, pues la política recaudatoria del fisco mexicano lo orienta a establecer situaciones apartadas de toda realidad y sobre todo violatorias del sentido jurídico prevaleciente en nuestro orden doctrinario, dando origen a

aberraciones jurídicas, tal es el caso de las omisiones de ingresos o compras, plasmado por el artículo 120 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone lo siguiente

Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes...

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas...

Respecto de la hipótesis legal, nuevamente el fisco considera que los contribuyentes practican actos ilegales para evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales, pues el caso en consideración estima que existe una omisión, al suponer que se han celebrado actos jurídicos ilegalmente, considera que los contribuyentes son entes perversos, evasores por naturaleza, asimila que los ingresos mismos son ocultados, con ello se pretende realizar una disminución indebida que beneficia a los accionistas de la persona moral, por ende, se determina la existencia de dividendos a favor de los socios.

La irregularidad se configura en el momento en que el legislador plasma en la ley fiscal una presunción legal, es decir, la autoridad tiene la facultad de sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello, a través de un proceso especulativo de deducción lógica, que solamente puede ser desvirtuado por los particulares, en el sentido de acreditar que existió una omisión de ingresos y el que no se realizó un registro de compras y por ello se obtuvo un beneficio a favor de los accionistas por entrega de dividendos, situación que debe ser eliminada de toda de la ley fiscal, por el contrario, la misma debe observar únicamente situaciones que brinden a los contribuyentes garantías de seguridad respecto de los actos que realizan

El artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece un gravamen a los ingresos distintos de los establecidos en la misma ley, regulado de la siguiente manera:

Artículo 132.- Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio, salvo en el caso de los ingresos a que se refiere el artículo 74-A de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, ubicados en una jurisdicción de baja imposición fiscal, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

El contenido del artículo en comento, es violatorio de las garantías de seguridad jurídica de los contribuyentes, pues el legislador omite definir el concepto de ingresos, aunado a que el legislador arbitrariamente puede estimar como ingresos cualquier acto jurídico, pues dicho artículo debió especificar como gravable a los ingresos, como en los casos de los artículos 17 y 17-A, en los siguientes términos:

Artículo 17.- Para los efectos de este Título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos en que proceda conforme a las leyes.

II. La diferencia entre la parte de la inversión aún no deducida, actualizada en los términos del artículo 41 de esta Ley y el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga en la fecha en que se transfiera su propiedad por pago en especie.

III. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario final fuere el mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería. .

Artículo 17-A - Para los efectos de este Título se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio derivados de las inversiones a que se refiere el artículo 5o -B de esta Ley, ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en este Título, siempre que no se hayan gravado con anterioridad, aun en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en territorio nacional...

En este orden de ideas, sería aplicable el criterio sustentado en sesión pública del veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho, por el pleno del Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer que el artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional, toda vez que se deja al arbitrio de la autoridad fiscal la consideración de cualquier concepto de ingreso gravable de los contribuyentes, pues sólo debe pagarse el impuesto Sobre la Renta respecto de los ingresos expresamente referidos como gravables en la ley de la materia, sin embargo, el legislador deja la puerta abierta para que las autoridades fiscales establezcan a su gusto el objeto o ingresos sujetos a imposición, situación que deja al contribuyente en estado de inseguridad jurídica, pues no se establece con precisión cuales serán los actos que gravará la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, encontramos en la legislación fiscal un aspecto totalmente arbitrario, que sin duda deja a los contribuyentes en verdadero estado de indefensión, dicho acto consiste en la exigencia de una garantía para obtener la devolución de contribuciones pagadas al fisco en exceso, tal y como lo expresa el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

Artículo 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque

nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración...

*... Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que **garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada**, en la forma establecida en la fracción I del artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de*

devolución correspondiente y deberá señalar las características de la inversión y el monto aproximado de la misma..

*... Una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada y, en su caso, los intereses **En caso de que la devolución resulte improcedente**, y una vez que se hubiere notificado al contribuyente la resolución respectiva, las autoridades fiscales darán el aviso a que se refiere la fracción II del artículo 141-A de este Código. **El importe transferido a la Tesorería de la Federación, se tomará a cuenta del adeudo que proceda** de conformidad con el párrafo décimo del presente artículo. Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto sin que se presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos...*

Del ordenamiento legal se desprende que la intención del legislador no se encuentra orientada a brindar protección a los contribuyentes, pues estamos en presencia de un dispositivo que cataloga al contribuyente como un evasor en potencia, ya que con el simple hecho de estimar que el gobernado ha realizado pagos en exceso a favor del fisco, primeramente solicita que sea calificada la respectiva solicitud, y anticipándose ante cualquier eventualidad, el legislador interpreta que los sujetos – contribuyentes que no hubieran presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal anterior, o que soliciten devoluciones en montos superiores en 20% del promedio obtenido en otras devoluciones en los últimos doce meses –, son sujetos faltos de principios y valores, por lo que en una medida preventiva ante la presencia de un casi delincuente, se le exige una fianza, situación que además viola el principio de equidad tributaria, respecto de los demás solicitantes de devoluciones.

El dispositivo legal antes aludido, también es a todas luces violatorio de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, toda vez que no es lógico suponer que en el propio texto de ley se faculte a las autoridades para cometer este tipo de actos autoritarios, ya que las autoridades por su investidura jurídica deben apegarse al sentido de las leyes, no obstante

que estamos en presencia del máximo ordenamiento jurídico, el legislador faculta a la autoridad para que una vez estimada la improcedencia de la solicitud de devolución, notifique al contribuyente y en ese instante dispone de la garantía que se ofreció, pues se encuentra facultada para disponer de los bienes otorgados, sin que al efecto el contribuyente haya manifestado lo que a su derecho convenga ni haya ofrecido las pruebas que acrediten el cumplimiento de las disposiciones aplicables.

Por otra parte, en virtud de que México responde a intereses internacionales, al apearse a los lineamientos que los organismos con los cuales sostiene vínculos estrechos, dieron nacimiento a un sin número de trasgresiones constitucionales gravísimas, que sin duda son violatorias de nuestra soberanía nacional, pues el artículo 4-A del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

Artículo 4-A.- Los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este Código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales...

De acuerdo a lo anterior y en cumplimiento del artículo en comento, se cometen infinidad de violaciones constitucionales, pues no encontramos fundamento alguno para determinar que los gobernados deban renunciar a la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, pues en caso de que algún estado extranjero exija el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de las autoridades fiscales mexicanas, es improcedente el recurso de revocación y el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en términos de los artículos 124 fracción IX y 202 fracción XVI del Código Fiscal de la Federación, que dicen lo siguiente:

Artículo 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos...

... IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

Artículo 202.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes...

... XVI. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.

De los preceptos transcritos se desprende que nuestro país al pretender ser parte integrante de la globalización económica, ha celebrado ininidad de tratados internacionales que violan nuestra soberanía nacional, pues con ello la máxima expresión de la defensa jurídica de los contribuyentes es vulnerada sin medida, la garantía de audiencia, una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, implica la defensa de frente a los actos del poder público que tienden a privarlo de sus más preciados derechos e intereses, que por obvias razones el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional se transcribe a continuación:

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

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

Sin embargo, el legislador nuevamente infringe los principios esenciales de nuestro orden jurídico, las garantías de seguridad de los contribuyentes son prácticamente arrebatadas por parte del legislador, ante los intereses extranjeros, pues únicamente mediante juicio, la autoridad mexicana a petición del gobierno extranjero, podría privar al contribuyente de sus bienes jurídicamente tutelados, es por ello que los principios constitucionales no permiten dichos actos arbitrarios, es ilógico suponer que la legislación fiscal se aparta de tales principios constitucionales

b) Cargas administrativas en la recaudación.- Es común que año con año, los contribuyentes consideren preocupante el hecho de que las reformas a la legislación fiscal, implicarán necesariamente un cambio en la redacción de las disposiciones fiscales, que lógicamente traerán aparejada una carga administrativa de importantes dimensiones, evidentemente la implementación de las disposiciones anuales de carácter administrativo (resoluciones misceláneas), confirmen la carga administrativa que los contribuyentes deberán padecer para cumplir con sus obligaciones fiscales, tal es el caso de la forma en que los gobernados deberán realizar las consultas, autorizaciones y avisos, pues deberán cumplir con los requisitos de los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos

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

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

1. Constar por escrito.

II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirías.

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

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código

*Artículo 18-A.- Las **promociones** que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34 y 36-Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidas en el artículo 18 de este Código, con lo siguiente:*

I. Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código.

II. Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.

VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por la Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión.

Quando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, penúltimo párrafo de este Código.

Como se desprende de los anteriores requisitos exigidos por las autoridades fiscales, los actos de los contribuyentes para realizar consultas y solicitudes respecto de sus actos, deberán cumplir con una serie de requisitos que son parte de una política recaudatoria incomprensible, pues

nuevamente se atribuye al contribuyente desde un inicio el carácter de evasor, por ello el legislador aplica una técnica legislativa estricta, de donde se desprenden elementos que configuran, entre otros, los caracteres personales del contribuyente, así como una serie de datos que sin duda constituyen una carga administrativa enorme para los gobernados

Lo anterior, viola en perjuicio de los contribuyentes la garantía de libertad, consistente en el derecho de petición, consagrada por la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 8, nos dice lo siguiente

*Artículo 8.- Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del **derecho de petición**, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.*

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

En este orden de ideas, el maestro Ignacio Burgoa Orihuela,¹ nos dice que el derecho de petición consiste en la potestad que tienen los individuos de acudir a las autoridades del Estado con el fin de que éstas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio

En efecto, las autoridades hacendarias en cumplimiento de la garantía individual descrita, se encuentran obligadas a ejecutar en el sentido de dictar un acuerdo escrito respecto de las solicitudes que presenten los particulares, sin embargo, como se desprende del artículo contenido en el Código Fiscal de la Federación, el legislador contrariamente a lo preceptuado por nuestra Carta Magna, determina una serie de cargas administrativas en perjuicio de los contribuyentes, que en caso de ser omitidas daría lugar a graves perjuicios en contra de los gobernados

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 4, establece una serie de actos que sin duda constituyen una carga administrativa en contra de los contribuyentes, por lo que a continuación se transcribe el precepto legal:

Artículo 4.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

1. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta.

¹ Ignacio Burgoa. Las Garantías Individuales. Edit. Porrúa, 29ª ed. México, 1997, p 375.

El impuesto trasladado al contribuyente correspondiente a los gastos efectuados con motivo de la importación, se podrá acreditar en la proporción en que sea acreditable el impuesto pagado en esa importación.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones, que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme esta Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.

Tratándose de la exportación, el contribuyente podrá acreditar exclusivamente el impuesto identificado con dicho acto o actividad. En su caso, el acreditamiento del impuesto que corresponda a sus demás actos o actividades estará a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin considerar el valor que corresponda a las exportaciones en la determinación del porcentaje.

Tratándose del impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actividades exentas del pago

del impuesto en los términos de la presente Ley, dicho impuesto será acreditable en la proporción que represente cada una de las contraprestaciones que se reciban por el otorgamiento del uso o goce, respecto del valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley, hasta agotar dicho acreditamiento.

II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.

III. Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las Secciones II y III del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley.

IV. Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10.-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.

Como se desprende del artículo transcrito, su esencia únicamente se avoca a determinar una serie de actos, que se catalogan como cargas administrativas, pues el contribuyente deberá cumplir estrictamente, a efecto de contar con la posibilidad de recuperar el impuesto ya erogado, no obstante las múltiples cargas de tipo administrativo respecto de la requisición de las complejas formas fiscales respectivas, los contribuyentes se encuentran inmersos en un sistema que lejos de facilitar el pago de las contribuciones, complican el debido cumplimiento de las obligaciones.

Es por demás increíble, como el legislador implementa una reforma fiscal obligando a los contribuyentes a realizar una serie de actos que limitan el debido cumplimiento de la ley, situaciones como la identificación de cada uno de los actos celebrados, tales como adquisiciones nacionales e importadas, de materias primas, productos y que sean considerados como actos gravados, identificar actos exentos, así como de actos identificados con exportación, e identificados con bienes arrendados, situación que únicamente complica el proceso de determinación de las contribuciones

Así mismo, son consideradas como cargas administrativas las contenidas en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece los requisitos para las deducciones, en los siguientes términos

Artículo 24.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos.

1.- Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el

efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que se otorguen en los siguientes casos..

... Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley; se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública, y dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección III de este Capítulo.

III. Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y que en el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a \$1,194,535.00, efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en efectivo cuyo monto exceda de \$5,973.00 excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere esta fracción cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo, la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

IV. Que estén debidamente registradas en contabilidad.

V. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 58 de esta Ley ..

Por último, de la norma transcrita se desprende que el legislador, no obstante señala un mínimo de supuestos para la procedencia de las deducciones, estima que los contribuyentes en México tratan de deducir todos sus actos, consecuentemente y a efecto de que los particulares no pretendan abusar de las causales de deducción, implementa un artículo compuesto por treinta y dos supuestos que tendrán que cumplir los gobernados para tener derecho a una deducción, pues tal y como se desprende de las causales transcritas, el contribuyente cuenta ahora con una serie de requisitos carentes de todo sentido lógico, pues están diseñados para considerar como imposible la deducción que se pretenda efectuar, situación que únicamente otorga una carga administrativa para los contribuyentes, pues se tendrá que avocar a la búsqueda de elementos que le permitan dar cumplimiento a todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador

c) **Limites a la investigación y fomento de las ideas.**- La Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta el año de mil novecientos noventa y nueve, establecía un crédito fiscal respecto de los gastos e inversiones que efectuaban los contribuyentes para la investigación y desarrollo de tecnología, en términos del derogado artículo 27-A, en los siguientes términos

Artículo 27-A.- Los contribuyentes podrán optar por aplicar un crédito fiscal por los gastos e inversiones adicionales en investigación y desarrollo de tecnología que realicen en el ejercicio, siempre que dichos gastos e inversiones no financien con recursos provenientes del fondo a que se refiere el artículo 27 de esta Ley. Dicho crédito fiscal será del 20% de la diferencia que resulte de restar al monto de los conceptos a que se refiere este artículo, realizados en el ejercicio de que se trate, el monto total promedio actualizado de las inversiones y gastos realizados por tales conceptos en los tres ejercicios inmediatos anteriores, siempre que el primer monto sea mayor que el segundo, conforme a lo siguiente...

Como se desprende del artículo ya derogado, el fisco mexicano en forma totalmente incomprensible, en un nuevo orden mundial y contrariamente a lo que en orden lógico debe proceder, emite normas fiscales que tienden a limitar el desarrollo intelectual de nuestro país, es increíble la forma en que el legislador en su afán puramente recaudatorio, indirectamente produce tan severos daños al desarrollo de nuestra tecnología, no obstante que nuestro país se encuentra en desventaja respecto de las demás naciones que conforman el primer mundo, nuestras autoridades hacendarías, consideraban conveniente determinar créditos fiscal al desarrollo tecnológico, situación

que nos lleva a considerar que nuestra legislación fiscal se encuentra plagada de situaciones jurídicas que limitan nuestro crecimiento económico y social, no obstante que estamos en presencia de actos de responsabilidad por parte de nuestras autoridades fiscales, pues fomentan el subdesarrollo de nuestra nación, toda vez que es inconcebible que el fisco genere un desestímulo a la inversión en el desarrollo de la tecnología, sino que por el contrario se debería fomentar a través de tasas mínimas a favor de los contribuyentes que inviertan en el desarrollo de la tecnología, situación que no aparece consagrada en nuestra ley

Es conveniente manifestar que el criterio del legislador, al efectuar reformas fiscales como las que actualmente se encuentran contenidas en las leyes vigentes, indudablemente es influenciado por las autoridades hacendarías, pues como se observa del texto de ley, las tasas de los impuestos día con día se ven incrementadas, como es el caso del gravamen sobre las regalías establecido en el artículo 156, fracción II, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que establece lo siguiente:

Artículo 156.- Tratándose de ingresos por regalías o por asistencia técnica, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías o la asistencia técnica por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

I. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción II, así como por asistencia técnica 15%

II. Regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad 40%...

De acuerdo con el contenido del precepto aludido, el legislador no tomó en cuenta, o desconoce que la educación, la ciencia y la cultura, son condiciones insustituibles para el bienestar de las personas y el progreso que requiere nuestra nación, así como el mejoramiento de las condiciones de vida de las personas, pues están fuertemente ligadas a la posesión de una educación satisfactoria al avance de la ciencia y a la distribución equitativa de la cultura.

El desarrollo y progreso de nuestra nación depende del impulso en la educación, la extensión de la capacitación profesional y técnica, la difusión de la información y fomento en la investigación y aplicabilidad de los conocimientos, ya que son parte clave para llevarlo a cabo.

La producción intelectual es tan importante o más que la producción material en el proceso de la construcción de un país, por la razón de que aquella es la base o fundamento de ésta y sólo a través de las producciones del espíritu humano (obras científicas o literarias), se transmiten los ideales de una nación, se difunden los conocimientos y avances de todas las disciplinas

Para ello, es necesario que el Estado incremente los estímulos, medios de apoyo a todo tipo de creación intelectual y artística, que deberán ser uno de los grandes objetivos del nuevo Estado Mexicano.

La ciencia, cultura y las artes son sumamente importantes en toda sociedad encaminada a un prospero desarrollo, que aspira a una democracia que represente los intereses legítimos de la sociedad, para ello se deben proteger y garantizar las producciones intelectuales de los gobernados, sin embargo, de acuerdo con las medidas implementadas por el legislador al incrementar las tasas por el uso y goce temporal de las regalías respecto de las obras intelectuales registradas, en forma

totalmente adversa al desarrollo por el cual pugnamos, limita en todo sentido la ciencia, la cultura y las artes, en donde tiene su sustento toda nación, lo anterior nos lleva a dilucidar que nuestros gobernantes reiteradamente pretenden fomentar el subdesarrollo en beneficio personal, pues de otra forma no se podrían explicar todos los esfuerzos por limitar la cultura, el conocimiento, la educación, las artes y todas aquellas áreas que nos permitan denominarnos como una gran nación

El desarrollo y crecimiento de nuestra nación, nuevamente se ve afectada y limitada por el criterio del legislador que desorientado por la política fiscal de los recaudadores, lejos de apoyar y brindar estímulos a los artistas y deportistas mexicanos, que tienen en sus manos el enriquecimiento de la educación y la cultura, y por ende el desarrollo y progreso del país, que depende del impulso de la cultura, del arte y de la educación, sin embargo, el legislador a contrario sensu, nuevamente grava tales actividades, de acuerdo con el artículo 159 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 159.- En el caso de ingresos que obtengan las personas físicas o morales, en ejercicio de su actividad artística o deportiva, o de la realización o presentación de espectáculos públicos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dicha actividad, o presentación se lleve a cabo en el país

Se consideran incluidos en los servicios prestados por un residente en el extranjero relacionados con la presentación de los espectáculos públicos, aquellos que estén destinados a promocionar dicha presentación, incluyendo las actividades realizadas en territorio nacional como resultado de la reputación que tenga el residente en el extranjero como artista o deportista

Están incluidos en este artículo los ingresos que obtengan residentes en el extranjero que presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o enajenen bienes, que se relacionen con la presentación de los espectáculos públicos, artísticos o deportivos a que se refiere este artículo. Se presume, salvo

prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público tienen participación directa o indirecta de los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorgue el uso temporal o enajene dichos bienes.

El impuesto será 30% sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos, cuando estas sean residentes en el país o en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país. En los demás casos, quienes obtengan los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo calcularán el impuesto y lo enterarán mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se presento el espectáculo o evento deportivo, al día siguiente en que se obtuvo el ingreso...

No obstante la falta de técnica legislativa que emplea el legislador, al no distinguir si solo serán las personas morales y físicas residentes en el país o las extranjeras, las que causen el tributo, se grava un aspecto de vital trascendencia para el desarrollo de nuestro país como gran nación, pues nuevamente la cultura, las artes y educación se ven afectadas por este tipo de decisiones por parte del legislador, una vez establecido que dichas actividades son fundamentales para proyectar a un gran país, se limita su desarrollo, si el propósito del tributo fuese gravar a los nacionales o extranjeros, independientemente de ello, el Estado debe pugnar por la protección a las producciones del espíritu humano (canciones, sinfonías), es por demás trascendental que se garantice la transmisión de los ideales de una nación, a través de la difusión de los conocimientos y avances de todas las disciplinas a nivel nacional e internacional.

prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público tienen participación directa o indirecta de los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorgue el uso temporal o enajene dichos bienes.

El impuesto será 30% sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos, cuando estas sean residentes en el país o en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país. En los demás casos, quienes obtengan los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo calcularán el impuesto y lo enterarán mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se presento el espectáculo o evento deportivo, al día siguiente en que se obtuvo el ingreso...

No obstante la falta de técnica legislativa que emplea el legislador, al no distinguir si solo serán las personas morales y físicas residentes en el país o las extranjeras, las que causen el tributo, se grava un aspecto de vital trascendencia para el desarrollo de nuestro país como gran nación, pues nuevamente la cultura, las artes y educación se ven afectadas por este tipo de decisiones por parte del legislador, una vez establecido que dichas actividades son fundamentales para proyectar a un gran país, se limita su desarrollo, si el propósito del tributo fuese gravar a los nacionales o extranjeros, independientemente de ello, el Estado debe pugnar por la protección a las producciones del espíritu humano (canciones, sinfonías), es por demás trascendental que se garantice la transmisión de los ideales de una nación, a través de la difusión de los conocimientos y avances de todas las disciplinas a nivel nacional e internacional.

d) **Limites a la inversión y desarrollo empresarial.**- Posteriormente será analizada la aberración jurídica que establece el legislador al conceder personalidad jurídica a un contrato mercantil, al estimarlo como persona moral, pues el legislador en el artículo 120 fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos indica que serán considerados como ingresos a la distribución de utilidades a los asociados, en la siguiente forma:

Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

*IX.- La **distribución de ganancias o utilidades que hace un asociante a sus asociados o a sí mismo.***

En este orden de ideas, el legislador establece medidas recaudatorias que vulneran en todo sentido el orden jurídico mexicano, que en el caso concreto tiene la facultad de atribuir una personalidad jurídica a un instrumento que emplean los comerciantes a efecto de simplificar trámites notariales y gastos innecesarios, sin embargo, el criterio desmesurado del fisco mexicano, vulnera en todo el sentido el orden jurídico y con ello limita y desalienta el desarrollo de las actividades comerciales.

Un aspecto trascendental en materia fiscal, es regulado por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 17-A, que determina la actualización de cantidades, el precepto se encuentra íntimamente relacionado con los artículos 20 y 20-Bis, del mismo ordenamiento, que establecen lo siguiente:

Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último Índice mensual publicado...

Artículo 20.- Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

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

Artículo 20-Bis.- El índice nacional de precios al consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, que calcula el Banco de México, se sujeta a lo siguiente:

I. Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbanas o ciudades más pobladas de la República.

II. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1,000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

III. Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales...

Como se desprende de los preceptos legales transcritos, las contribuciones y sus accesorios se deberán actualizar tomando en consideración el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que de acuerdo con los artículos es calculado por el Banco de México, tomando en consideración cuando menos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, situación que es inadmisibile, pues es ilógico considerar que nuestra economía nacional es reflejada por solo mil productos pertenecientes a ciertas ramas específicas, no obstante la falta de visión del legislador, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a bien de salvaguardar los intereses de los contribuyentes se pronunció en contra de la actuación del Banco de México en la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor pues los dejaba en estado de indefensión, dicho criterio sostuvo lo siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Octubre de 1995

Tesis: P./J. 27/95

Página: 52

ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que *deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor* calculado por el Banco de México para *determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria* consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.

Amparo en revisión 1404/91. Hotel Condessa del Mar, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 3075/89. Consultoría Directiva, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 1042/89. Cydsa, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 3710/89. Autos La Viga, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 3754/89. Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

No obstante, que la Corte hizo alarde de un excelente criterio jurídico, posteriormente, como ya es tradicional, volteó la cara ante los gobernados y rinde culto a los intereses políticos que imperan en el momento histórico, y de lo magistral pasó a la mediocridad, haciendo alarde del desconocimiento de la materia fiscal, al sostener la siguiente jurisprudencia.

Octava Época

Instancia. Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VIII, Diciembre de 1991

ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1989), NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL DISPONER QUE DEBERÁN COTIZARSE PRECIOS DE PRODUCTOS CONFORME AL CATALOGO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS ELABORADO POR EL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, GEOGRAFÍA E INFORMÁTICA. El índice nacional de precios al consumidor a que se refiere el artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación y que calcula el Banco de México, deberá sujetarse a las reglas que el propio precepto establece entre las que, en su fracción II, dispone que deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán, al menos, treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. Esta disposición sólo prevé que los precios de los productos que deberán cotizarse, de las diversas ramas que señala, se tomarán del catálogo que emite el citado instituto, pero jamás que tales precios, productos y servicios los elabore el instituto supracitado.

Como se desprende del criterio sustentado por el Pleno de la Corte, los ministros en forma inmediata olvidan el criterio sustentado para declarar inconstitucional el Índice Nacional de Precios al Consumidor, y estiman que nuestra economía nacional puede ser medida con la sola cotización de precios correspondientes a mil productos, respecto de treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, no es viable que nuestro país que pretende incorporarse a una economía globalizada, en donde pretendemos competir con países europeos pertenecientes al primer mundo, tengamos como modelo de actualización, simplemente a mil productos de ciertas áreas

Por lo anterior, no debemos dejar pasar que los contribuyentes avocados a ciertas actividades no tienen la certeza de que sus actos son catalogados por otras actividades que desconoce, y en el supuesto de tener la certeza, no tendrían comparación alguna respecto de los otros, con ello es evidente que las diversas ramas de la economía, se encuentran plenamente menospreciadas por nuestros legisladores e increíblemente por nuestros impartidores de justicia, situación que no nos permite considerar que nuestra nación sea cataloga como potencia mundial, y que nuestro sistema empresarial sea comparado al nivel de las naciones que conforman el primer mundo.

e) **Transgresión a los Principios Generales del Derecho y a la legislación federal.**- Las actuaciones realizadas por personas físicas o morales extranjeras, mediante un representante, deberán estar sujetas a lo dispuesto por el artículo 2, en su párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone lo siguiente

Artículo 2.- Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, falleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3º de esta ley.

Respecto del artículo antes transcrito, se desprende que el residente en el extranjero tendrá un establecimiento permanente en los Estados Unidos Mexicanos, en el

supuesto de que actúe a través de una persona física o moral distinta de un agente independiente, siempre que dicha persona realice los actos jurídicos en representación, es decir, mediante un mandato para actos mercantiles así mismo se considera que el residente en el extranjero tiene establecimiento en la República Mexicana, si la persona que lo representa ejerce poderes para celebrar contratos por cuenta del residente en el extranjero

En este orden de ideas, nuestra legislación fiscal adolece de graves errores de técnica legislativa, sin embargo, también se aprecia que el legislador incurre en grandes aberraciones jurídicas, pues pretende extralimitar la figura de la representación que para el caso en concreto el Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, en su artículo 2546, define al mandato de la siguiente manera:

“Artículo 2546.- El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

En efecto, la naturaleza jurídica del contrato de mandato radica en que la persona que se obliga a realizar diversos actos jurídicos a favor de otra denominada mandante, a efecto de que aquél, actué en nombre y cuenta de éste último, sin embargo, la figura contenida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, evidente va más allá del sentido de la figura del mandato y por ende de la representación, por lo que sería conveniente que el legislador a fin de cumplimentar una verdadera reforma fiscal tome en consideración el sentido de las figuras jurídicas que rigen el derecho común.

Por otra parte, el legislador al determinar el contenido del artículo 7-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deja en total estado de indefensión a los particulares, pues no existe seguridad jurídica al momento de implementar o tratar de mejorar las reformas fiscales respectivas, toda vez que en dicho dispositivo legal se determina el sentido de intereses para la ley del Impuesto Sobre la Renta, en los siguientes términos:

Artículo 7-A.- Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En las operaciones de factoraje financiero, se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero.

En los contratos de arrendamiento financiero, se considera interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, se considerará el ajuste como parte del interés devengado. Tratándose de créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero que se encuentren denominados en unidades de inversión, no se considerará interés el ajuste que se realice al principal por el hecho de estar denominados en las citadas unidades y no se les calculará el componente

inflacionario previsto en esta Ley, siempre que se cumplan con las condiciones que, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general

Del precepto legal transcrito se observa que el legislador deja en estado de indefensión al contribuyente, pues al establecer el concepto de interés pretende incluir a todos los actos o actividades existentes, pues la defectuosa técnica legislativa que emplea sólo menciona que, además de los preceptos establecidos en el propio artículo es posible la actualización de diversas hipótesis no contempladas en el mismo, dejando con ello al contribuyente en estado de indefensión, pues no existe plena seguridad jurídica respecto de los actos o actividades que la autoridad considera como intereses, asimismo únicamente se estiman como intereses las hipótesis reguladas por el artículo en comento.

En este mismo sentido, por lo que respecta a la materia fiscal, el legislador no toma en consideración la naturaleza jurídica de las figuras prevalecientes en nuestro derecho positivo, tal es el caso del contrato de asociación en participación previsto por el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone lo siguiente:

*Artículo 8.- Cuando dos o más contribuyentes celebren un **contrato de asociación en participación**, el asociante será quien cumpla por sí y por cuenta de los asociados las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. El asociante y los asociados, acumularán cada uno a sus ingresos en el ejercicio, la parte de la utilidad fiscal, en la proporción que de las utilidades les corresponda en los términos del contrato, o en su caso, deducirán la pérdida fiscal, y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio, acreditando proporcionalmente el monto de los pagos provisionales, incluyendo su ajuste, efectuados por el asociante. Cuando el asociante o alguno de los asociados sea persona física, considerará estas utilidades como ingresos por actividades empresariales ..*

El régimen fiscal que grava a las actividades empresariales respecto del contrato de asociación en participación, atiende a la naturaleza mercantil del contrato, mismo que es regulado por la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 252, en los siguientes términos:

Artículo 252.- La asociación en participación en un contrato por el cual una persona concede a otras que le aporten bienes o servicios una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

Como se desprende del artículo transcrito, al asociante se le aplica el régimen fiscal dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para las personas morales, situación que es totalmente adversa a la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación y sobre todo respecto del concepto de persona jurídica.

Por lo que respecta a ejecución del contrato de asociación en participación, el propósito de las reformas fiscales realizadas sobre la figura, tienden a limitar su uso, pues generalmente se emplea para llevar a cabo actividades mercantiles en forma no habitual, toda vez que por dichos actos es imposible emplear la figura de la sociedad mercantil, sin embargo, la hacienda pública a través del legislador, aplica al contrato de asociación en participación un régimen fiscal como si se tratase de una persona colectiva, circunstancia que es catalogada como aberración jurídica, en detrimento de los intereses de los contribuyentes, pues se regula en total contradicción con las figuras jurídicas aplicables

Por otra parte, la legislación fiscal aplica a la asociación en participación, la figura de la responsabilidad solidaria respecto de las partes celebrantes, de conformidad con el artículo 26, fracción XVII del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente

Artículo 26 - Son **responsables solidarios** con los contribuyentes..

... XVII. Los asociados respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsable exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

Del precepto legal transcrito, se desprende que la responsabilidad solidaria de los asociados respecto de las contribuciones causadas por el asociante, se limita al monto de sus aportaciones, la responsabilidad que se atribuye a los asociados es la misma responsabilidad que se establece para los accionistas, pues se emplean las mismas causales, situación que nuevamente asimila al contrato de asociación en participación con una persona colectiva.

La idea de considerar a un contrato de asociación con una persona colectiva, se confirma con las obligaciones establecidas en ley, pues el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, en su cuarto párrafo, establece la siguiente obligación de hacer:

Artículo 27.- Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código...

.. Tratándose de contratos de asociación en participación, el asociado y el asociante tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo. El asociante deberá hacerlo por cada contrato en el cual tenga tal calidad...".

La obligación descrita en el precepto legal aludido, nos confirma la aberración jurídica que comete el legislador, pues pretende atribuir la calidad de persona jurídica a un instrumento jurídico, que se implementa con la sola intención de evitar la constitución de una empresa mercantil, pues los contribuyentes la emplean en la realización de actividades comerciales esporádicas, sin embargo, en un acto carente de lógica y que atenta en contra de las figuras jurídicas vigentes, asigna un tratamiento fiscal similar al de una persona moral.

La aberración jurídica que comete el legislador al otorgar personalidad jurídica al contrato de asociación en participación, radica primordialmente en la omisión total de los atributos de la persona.

La capacidad de goce se ejerce por la persona moral en atención a los derechos necesarios para realizar su objeto social, y sobre todo en función de que su nombre pueda establecerse en los contratos y pueda realizarse en toda clase de relaciones jurídicas para asumir obligaciones y adquirir derechos, de acuerdo con el artículo 26 del Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, en los siguientes términos:

Artículo 26.- Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.

Respecto de la capacidad de ejercicio de las personas morales, la más amplia es la apegada a la madurez mental o capacidad de ejercicio, que no se presenta en los entes colectivos, pues carecen de una voluntad y mentalidad propias, ya que se trata de entes inanimados contruidos por el derecho y que su actuación jurídica se encuentra desposeída de inteligencia.

La denominación, es el medio por el cual se identifica e individualiza a una persona moral, y la razón social se compone de los nombres de alguno de los miembros.

Otro elemento de la personalidad es el domicilio, regulado por el Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, que en su artículo 33, determina el domicilio de las personas morales en los siguientes términos:

Artículo 33.- Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

El patrimonio de las personas colectivas se encuentra compuesto por un activo y por un pasivo, el activo representado por derechos reales y de crédito, y el pasivo por obligaciones.

En cuanto la nacionalidad, el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, establece lo siguiente:

Artículo 8.- Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y tengan en el territorio nacional su domicilio legal.

Del precepto legal se desprende que son dos los requisitos para la nacionalidad mexicana de una persona moral. Debe estar constituida conforme a las leyes del país y tener establecido su domicilio en territorio nacional

De acuerdo a los atributos de las personas morales, la aberración que comete el legislador al atribuir personalidad jurídica a un instrumento de naturaleza mercantil, constituye una flagrante violación a los principios que rigen nuestro orden jurídico mexicano, por lo que tales figuras establecidas por el legislador deben ser erradicadas de la legislación fiscal.

Continuando con las irregularidades contenidas en la nuestra legislación fiscal, en específico respecto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el artículo 66 prevé la facultad de las autoridades hacendarías para asignar el régimen fiscal correspondiente de dividendos a los siguientes supuestos:

Artículo 66.- Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales, establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, por personas morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considerará para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los siguientes supuestos.

I. Que el deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor

II. Que los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XV del artículo 24 de esta Ley.

III. Que en caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

IV. Que los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.

V. Que los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero...

Del precepto legal antes transcrito, se desprende que es obligación de los contribuyentes, considerar como dividendos a los intereses descritos en las hipótesis normativas del artículo 66 de la propia Ley de Renta, se observa que el legislador parte de una presunción respecto de la cual, el contribuyente pagó intereses en condiciones distintas a como hubieran contratado partes independientes, dicha presunción concluye que el contribuyente simuló pagar intereses en lugar de pagar dividendos, toda vez que el legislador considera que con la implementación de dicha norma se limitará la evasión fiscal, situación que carece de todo sentido jurídico, pues es aberrante que la autoridad asimile el carácter de dividendos a los intereses derivados de créditos

En términos de lo anterior, nuevamente la legislación fiscal adolece de una grave falta de técnica jurídica, pues de acuerdo con la doctrina la naturaleza de los dividendos es el derecho individual que corresponde a todos los socios o accionistas de una persona moral a percibir un beneficio económico, en forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga de la sociedad, es decir, el derecho a la obtención de utilidades por parte de la sociedad una vez que ésta los decreta.

El jurista Óscar Vásquez del Mercado,² nos dice que en todas las sociedades, el derecho a percibir utilidades le corresponde al socio en el momento en que las haya, tal situación se encuentra regulada por el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en los siguientes términos

Artículo 19.- La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen.

Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas a absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social.

En este orden de ideas, los dividendos son las cantidades que resultan de distribuir las utilidades generadas por una sociedad entre sus accionistas o socios, las utilidades únicamente corresponden a la sociedad, es decir, a la persona moral que es totalmente distinta de los socios y solamente la sociedad a través de su órgano de administración, podrá enterar a los socios las utilidades respectivas, fijando fecha para su pago, es cuando se concreta el derecho del socio al dividendo y lo convierte en acreedor de la sociedad.

Sin embargo, el legislador asigna a los dividendos en comento el carácter de interés, situación que resulta ilógica e incomprensible, pues éstos últimos tienen una naturaleza totalmente distinta al precepto de dividendos, en términos del artículo 7-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que nos refiere lo siguiente:

*Artículo 7-A.- Para los efectos de esta Ley, se **consideran intereses**, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los **rendimientos de créditos de cualquier***

² Óscar Vásquez del Mercado. *Asambleas, Fusión y Liquidación de Sociedades Mercantiles*. Edit. Porrúa, 4ª ed México, 1992. p. 275

clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas, la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define al interés como el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero). Asimismo, puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión. En un sentido más amplio es la compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.

Consecuentemente, el legislador atribuye una naturaleza jurídica distinta a figuras distintas una de otra, pues el artículo 7-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determina que los intereses son los rendimientos de créditos de cualquier clase, situación que de ninguna forma es aplicable a los dividendos, toda vez que la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, omite establecer la definición de crédito, por lo que de acuerdo con el propio Diccionario Jurídico Mexicano, la palabra crédito viene del latín *creditum*, que significa tener confianza. En un sentido económico-jurídico, estamos en presencia del crédito cuando de una relación de dar o poseer existente entre dos sujetos, se da en un primer tiempo para que después, en un segundo tiempo, se recobre lo que se ha dado

Los elementos del crédito son la existencia de ciertos bienes, la transferencia de ellos, o de su disposición jurídica, de su titular a otra persona, el lapso de tiempo durante el que se usan esos bienes y la obligación de restitución de los mismos, con el pago de la cantidad pactada por su uso.

En este orden de ideas, el legislador asigna una naturaleza diversa a los dividendos, pues los considera como créditos para efectos fiscales, situación que rompe con todo orden jurídico existente, ya que la autoridad hacendaría nuevamente al implementar medidas recaudatorias al vapor, aunado al total desconocimiento del derecho, plasma en la legislación aberraciones jurídicas como la antes expuesta.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero, nos hace referencia nuevamente al contrato de asociación en participación:

Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

En forma por demás increíble, el legislador de nueva cuenta eleva a la categoría de persona jurídica a un simple instrumento mercantil, situación que constituye un ataque al orden jurídico mexicano, pues con las reformas fiscales se cometen infinidad de aberraciones jurídicas, pues en ningún momento se cumplen con los atributos de la persona moral.

Por último, nuestra legislación fiscal contiene un sin número de irregularidades, de aberraciones jurídicas y una inmensidad de violaciones constitucionales, sin embargo, ello no justifica que el legislador cometa trasgresiones al orden jurídico mexicano, lo que es imperdonable es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no obstante la ineficiencia del legislador coadyuvado por las autoridades fiscales, aniquile las figuras jurídicas que han imperado en nuestro derecho, tal es el caso de la figura de la prescripción.

La figura jurídica de la prescripción tiene su fundamento en la teoría general de las obligaciones, en el artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, que dispone lo siguiente:

Artículo 1135.- Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

En nuestro orden jurídico, el jurista Ernesto Gutiérrez y González,³ define a la prescripción como la facultad o derecho que la ley establece a favor del obligado-deudor, para excepcionarse validamente y sin responsabilidad, de cumplir con la prestación que debe.

En este mismo sentido, el autor Manuel Bejarano Sánchez,⁴ nos dice que la prescripción es la institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opone al cobro extemporáneo o exige la declaración de prescripción.

La teoría general de las obligaciones, columna vertebral de nuestro orden jurídico, es adoptada por el Derecho Fiscal, por ello la prescripción de acuerdo con el jurista Emilio Margain Manautou,⁵ es una forma de extinción de la obligación tributaria, es la segunda en importancia después del pago.

De acuerdo con el autor, se considera que el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los causantes cumplan puntualmente sus obligaciones.

En bien del orden jurídico, de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales, se extingue por prescripción, en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

³ Ernesto Gutiérrez y González. Derecho de las Obligaciones. Edit. Porrúa, 11ª ed. México, 1996, p. 1030

⁴ Manuel Bejarano Sánchez. Obligaciones Civiles. Edit. Harla, 3ª ed. México, 1991, p. 503, 504

⁵ Emilio Margain Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Universitana Potosina, 3ª ed. México 1973, p. 331.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

El precepto legal establece claramente la figura de la prescripción, describiendo la forma en que opera en materia fiscal, la prescripción inicia en el momento en que el crédito fiscal pudo haber sido exigible, en este orden de ideas, debemos definir al crédito fiscal, que en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, se desprende lo siguiente:

Artículo 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

El concepto de crédito fiscal es sumamente claro, es el derecho que tiene el estado de percibir las contribuciones y sus accesorios, es importante establecer que en ningún momento la ley hace mención a la determinación del crédito en cantidad líquida, pues única y exclusivamente se refiere al derecho que tiene el Estado de percibir las contribuciones

Suma importancia tiene el hecho relativo al momento en que debe empezar a correr el término prescriptivo, y que únicamente puede iniciar a partir del momento en que el crédito es exigible.

En el supuesto de que la prescripción inicie a partir de que la autoridad pueda determinar el crédito fiscal, daría origen a una desnaturalización de la figura de la prescripción, toda vez que difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no se tomaría en cuenta el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley, pues la autoridad tiene a su alcance los medios necesarios para llegar al conocimiento de la realización de los hechos generadores.

Como regla general, los contribuyentes se encuentran obligados a autodefinirse, es decir, deben reconocer la existencia de un hecho generador que se les atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente, cuantifica en una suma de dinero el importe del adeudo, lo comunica a la administración tributaria mediante una declaración y paga en la oficina correspondiente, en cumplimiento del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 6.- 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.

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

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...

Consecuentemente, el término de la prescripción empezaría a correr a partir de que el contribuyente exhibió o debió exhibir la declaración respectiva, en la cual se reconoce la existencia de un hecho generador aplicando los parámetros correspondientes, cuantificando la suma de dinero del adeudo, a partir de ese momento se cumple con el requisito del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, es decir, será hasta ese momento que la autoridad tendrá derecho a percibir las contribuciones, por ende, a partir de ese instante corre el término de la prescripción.

Sin embargo, nuestros máximos Tribunales, atendiendo a los intereses más oscuros de las autoridades fiscales, o en su caso, por suma ignorancia, contrariamente a las figuras jurídicas imperantes y a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, se pronuncia en un sentido completamente contrario, en los siguientes términos:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Febrero de 2000

Tesis: 2a./J. 15/2000

Página: 159

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 15/2000 Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.

Como se puede advertir de la absurda contradicción de tesis, ahora los contribuyentes no sólo tendrán que combatir contra las aberraciones jurídicas del legislador y del abuso de las autoridades recaudadoras, sino que existe un nuevo factor que provoca la inseguridad jurídica entre los contribuyentes, en efecto, son nuestros Tribunales, que con los criterios sostenidos que de hoy en adelante se deberán cumplimentar, deja a los contribuyentes en verdadero estado de indefensión, aún no es comprensible como desestima el sentido del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, que en ningún momento establece la determinación del crédito fiscal, pues sólo hace alusión al derecho de percibir el crédito, y más aún desestima la naturaleza de la autodeterminación fiscal por parte del contribuyente, sino que para su leal saber y entender es la autoridad quien debe determinar y liquidar el crédito, situación que ninguna forma tiene sentido con el contenido del artículo 4 del ordenamiento fiscal.

CONCLUSIONES

Del estudio efectuado a las normas fiscales vigentes, se desprende que los ordenamientos transgreden la esfera jurídica de los contribuyentes, toda vez que las leyes motivo de estudio, omiten brindar seguridad jurídica plena a los gobernados, atribuyen una mayor carga administrativa, tienden a limitar la investigación y fomento de las ideas, limitan la inversión y desarrollo empresarial, y sobre todo, transgreden los principios generales del derecho, así como a la legislación federal

Como primera conclusión se desprende del artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la Resolución Miscelánea Fiscal para el año dos mil, en la regla 2.1.3, que las personas morales que establezcan de cualquier forma su residencia en México, pagarán el impuesto, en este sentido las compañías de origen extranjero debidamente constituidas en su país de origen que lleven a cabo una asamblea de accionistas en México, serán consideradas como residentes en el país y estarán obligadas al pago del impuesto Sobre la Renta, respecto de los actos que realicen, situación que es inadmisibles por extralimitar el verdadero sentido de la ley, dejando a tales entes en verdadero estado de indefensión, por lo que propongo se reforme en todo sentido dicha circunstancia, atendiendo de forma clara los supuestos del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

La segunda conclusión radica en que la política recaudatoria del fisco mexicano lo orienta a establecer situaciones apartadas de toda realidad, tal es el caso de las omisiones de ingresos o compras, plasmado en el artículo 120 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que permiten al fisco considerar que el contribuyente realiza actos ilegales para evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales, pues supone que se

han celebrado actos jurídicos ilegalmente, ya que considera a los contribuyentes como entes perversos, evasores por naturaleza, asimila que los ingresos mismos son ocultados, pretendiendo realizar una disminución indebida que beneficia a accionistas de la persona moral, por ende, se determina la existencia de dividendos a favor de los socios, situación que debe ser eliminada de la ley fiscal, ya que la misma debe observar únicamente situaciones que brinden a los contribuyentes garantías de seguridad respecto de los actos que realizan

El tercer punto conclusivo radica en que el artículo 132 del Impuesto Sobre la Renta, debe ser considerado como violatorio de las garantías de seguridad jurídica para los contribuyentes, pues el legislador omite definir el concepto de ingresos, ya que se pueden estimar como ingresos a cualquier tipo de acto jurídico, dicho artículo debió especificar como gravable a los ingresos, en términos de lo expuesto por el pleno de la Suprema Corte, toda vez que se deja al arbitrio de la autoridad fiscal la consideración de cualquier concepto de ingreso gravable de los contribuyentes, dejando la puerta abierta para que las autoridades fiscales establezcan a su gusto el objeto o ingresos sujetos a imposición, situación que deja al contribuyente en estado de inseguridad jurídica.

Como cuarta conclusión, estimo que se deja a los contribuyentes en estado de indefensión, al momento de exigirles garantía suficiente cuando soliciten la devolución del pago en exceso, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, pues se cataloga al contribuyente como un evasor, con el simple hecho de estimar que el gobernado ha realizado pagos en exceso a favor del fisco, primeramente solicita sea calificada la respectiva solicitud, y anticipándose ante cualquier eventualidad exige una fianza

En este sentido, el artículo 22 en comento, también es a todas luces violatorio de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, ya que el legislador faculta a la autoridad para que una vez estimada la improcedencia de la solicitud de devolución, disponga de la garantía ofrecida, así como de los bienes otorgados, sin que al efecto el contribuyente haya

manifestado lo que a su derecho convenga ni haya ofrecido las pruebas que acrediten el cumplimiento de las disposiciones aplicables

El quinto punto conclusivo, se encuentra relacionado con los intereses internacionales a los que México responde al apearse a los lineamientos mundiales, lo que da origen a número de transgresiones constitucionales gravísimas, tal es el caso del artículo 4-A del Código Fiscal de la Federación, al determinar que los gobernados deben renunciar a la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 de la Constitución, pues en caso de que algún estado extranjero exija el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de las autoridades fiscales mexicanas, es improcedente el recurso de revocación y el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Respecto a lo anterior, nuestro país a efecto de integrarse a la globalización económica, ha celebrado infinidad de tratados internacionales, y de acuerdo a su contenido se vulnera la defensa jurídica de los contribuyentes, infringiendo los principios esenciales de nuestro orden jurídico, las garantías de seguridad de los contribuyentes son prácticamente arrebatadas por parte del legislador ante los intereses extranjeros, pues únicamente mediante juicio la autoridad mexicana, a petición del gobierno extranjero, podría privar al contribuyente de sus bienes jurídicamente tutelados, es por ello que los principios constitucionales no permiten dichos actos arbitrarios, es ilógico suponer que la legislación fiscal se aparta de tales principios constitucionales.

Como sexta conclusión se establece que la reforma fiscal integral deberá contemplar una menor carga administrativa en la recaudación, tal es el caso de las consultas, autorizaciones y avisos, reguladas por los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación, que determinan los requisitos exigidos por las autoridades fiscales para realizar consultas y solicitudes respecto de sus actos, por lo que se atribuye al contribuyente desde un inicio el carácter de evasor, pues se le exigen caracteres personales, así como una serie de datos que sin duda constituyen una carga administrativa enorme para los gobernados.

Lo anterior, viola en perjuicio de los contribuyentes la garantía de libertad, consistente en el derecho de petición, consagrado en el artículo 8 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que, el derecho de petición consistente en la potestad que tienen los individuos de acudir a las autoridades del Estado con el fin de que éstas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio, es prácticamente eliminado

Séptima conclusión, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 4, establece una serie de actos que sin duda constituyen una carga administrativa en contra de los contribuyentes, pues a efecto de contar con la posibilidad de recuperar el impuesto ya erogado, se le exigen diversas formas fiscales complejas, es por ello que los contribuyentes se encuentran inmersos en un sistema que lejos de facilitar el pago de las contribuciones, complican el debido cumplimiento de las obligaciones

Es por demás increíble, como se obliga a los contribuyentes a realizar una serie de actos que limitan el debido cumplimiento de la ley, situaciones como la identificación de cada uno de los actos celebrados, tales como adquisiciones nacionales e importadas, de materias primas, productos y que sean considerados como actos gravados, identificación de actos exentos, así como de actos identificados con exportación, e identificados con bienes arrendados, situación que únicamente complica el proceso de determinación de las contribuciones

Octava conclusión, son consideradas también como cargas administrativas las contenidas en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece los requisitos para las deducciones, pues a efecto de que los contribuyentes no pretendan abusar de las causales de deducción, se implementa un artículo compuesto por treinta y dos supuestos que tendrán que cumplir los gobernados para tener derecho a una deducción, situación que únicamente otorga una carga administrativa para los contribuyentes, pues se tendrá que avocar a la búsqueda de elementos que les permitan dar cumplimiento a todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador.

El noveno punto de conclusiones se refiere al límite en el desarrollo intelectual que se lleva a cabo en nuestro país pues la ley contenía créditos al desarrollo tecnológico, situación que nos lleva a considerar que nuestra legislación fiscal regula situaciones jurídicas que limitan nuestro crecimiento económico y social, que fomentan el subdesarrollo de nuestra nación, ya que es obvio el desestímulo a la inversión en el desarrollo de la tecnología, pues por el contrario se debería fomentar a través de tasas mínimas a favor de los contribuyentes que inviertan en el desarrollo de la tecnología, situación que debe ser tomada en cuenta por nuestra ley fiscal.

La décima conclusión, se refiere al pago de regalías establecido en el artículo 156, fracción II, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, pues desconoce que la educación, la ciencia y la cultura, son condiciones insustituibles para el bienestar de las personas y el progreso que requiere nuestra nación, así como el mejoramiento de las condiciones de vida de las personas, ya que están fuertemente ligadas a la posesión de una educación satisfactoria, al avance de la ciencia y a la distribución equitativa de la cultura.

La producción intelectual es tan importante o más que la producción material en el proceso de la construcción de un país, por la razón de que aquélla es la base o fundamento de ésta y sólo a través de las producciones del espíritu humano se pueden transmitir los ideales de una nación.

El décimo primer punto conclusivo se encuentra vinculado con el décimo punto, pues se refiere al desarrollo y crecimiento de nuestra nación, que se ve limitado por el criterio del legislador, pues lejos de apoyar y brindar estímulos a los artistas y deportistas mexicanos, que tienen en sus manos el enriquecimiento de la educación y la cultura, y por ende el desarrollo y progreso del país, grava tales actividades en términos del artículo 159 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Décimo segunda conclusión, la legislación fiscal establece límites a la inversión y desarrollo empresarial, que se presenta con la aberración jurídica que establece el legislador al conceder personalidad jurídica a un contrato mercantil, al estimarlo como persona moral, y es mayormente

afectada por el contenido del artículo 120 fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que nos indica que serán considerados como ingresos a la distribución de utilidades a los asociados, situación que vulnera en todo el sentido el orden jurídico y con ello limita y desalienta el desarrollo de las actividades comerciales

Como décima tercera conclusión, nos referimos a la actualización de cantidades regulada por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 17-A, relacionado con los artículos 20 y 20-Bis, al determinar que las contribuciones y sus accesorios se deberán actualizar tomando en consideración el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el mismo es calculado por el Banco de México, tomando en consideración cuando menos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, situación que es inadmisibles, pues es ilógico considerar que nuestra economía nacional puede ser medida con la sola cotización de precios correspondientes a mil productos, respecto de treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios.

La décima cuarta conclusión se encuentra relacionada a la trasgresión de los principios generales del derecho y a la legislación federal, ya que legislador estima que las actuaciones realizadas por personas físicas o morales extranjeras, mediante un representante serán consideradas como un establecimiento permanente, en términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, ya que el residente en el extranjero en el supuesto de que actúe a través de una persona física o moral distinta de un agente independiente, siempre que dicha persona actúe mediante un mandato para actos mercantiles, así mismo se considera que el residente en el extranjero tiene establecimiento en la República Mexicana, si la persona que lo representa ejerce poderes para celebrar contratos por cuenta del residente en el extranjero.

Como décima quinta conclusión, hacemos referencia al artículo 7-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que deja en estado de indefensión a los particulares, toda vez que en dicho artículo se

determina el sentido de los intereses para la ley del Impuesto Sobre la Renta, pues la defectuosa técnica legislativa que se emplea sólo menciona que, además de los preceptos establecidos en el propio artículo es posible la actualización de diversas hipótesis no contempladas en el mismo, dejando con ello al contribuyente en estado de indefensión, pues no existe plena seguridad jurídica respecto de los actos o actividades que la autoridad considera como intereses, asimismo, únicamente se estiman como intereses las hipótesis reguladas por el artículo en comento.

Decimosexto punto de conclusiones, el legislador no toma en consideración la naturaleza jurídica de las figuras de nuestro derecho positivo, tal es el caso del contrato de asociación en participación previsto por el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que grava a las actividades empresariales respecto del contrato de asociación en participación, atiende a la naturaleza mercantil del contrato, mismo que es regulado por la Ley General de Sociedades Mercantiles, pretendiéndose aplicar a la figura del asociante el régimen fiscal dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para las personas morales, situación que es totalmente adversa a la naturaleza jurídica del contrato de asociación en participación.

La décima séptima conclusión también hace referencia a la asociación en participación, en relación con la responsabilidad solidaria respecto de las partes celebrantes, de conformidad con el artículo 26, fracción XVII del Código Fiscal de la Federación, por lo que la responsabilidad que se atribuye a los asociados es la misma responsabilidad que se establece para los accionistas, pues se emplean las mismas causales, situación que nuevamente asimila al contrato de asociación en participación con una persona colectiva.

La aberración jurídica que comete el legislador al otorgar personalidad jurídica al contrato de asociación en participación, radica primordialmente en la omisión total de los atributos de la persona, por lo que se constituye una flagrante violación a los principios que rigen nuestro orden jurídico mexicano, por lo que tales figuras establecidas por el legislador deben ser erradicadas de la legislación fiscal.

Decimoctava conclusión, el artículo 66 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera como dividendos a los intereses, el legislador parte de una presunción respecto de la cual el contribuyente pagó intereses en condiciones distintas a como hubieran contratado partes independientes, dicha presunción concluye que el contribuyente simuló pagar intereses en lugar de pagar dividendos, siendo aberrante que la autoridad asimile el carácter de dividendos a los intereses derivados de créditos

La décima novena conclusión, tiene especial trascendencia pues con motivo de las reformas poco a poco se eliminan las figuras jurídicas que han imperado en nuestro derecho, tal es el caso de la figura de la prescripción, misma que tiene su fundamento en la teoría general de las obligaciones, es la facultad o derecho que la ley establece a favor del obligado-deudor, para excepcionarse validamente y sin responsabilidad, de cumplir con la prestación que debe.

En términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se describe la forma en que opera en materia fiscal. En el supuesto de que la prescripción inicie a partir de que la autoridad pueda determinar el crédito fiscal, daría origen a una desnaturalización de la figura de la prescripción, toda vez que difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no se tomaría en cuenta el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley.

Consecuentemente, el término de la prescripción empezaría a correr a partir de que el contribuyente exhibió o debió exhibir la declaración respectiva, sin embargo, nuestros máximos Tribunales, atendiendo a los intereses más oscuros de las autoridades fiscales, o en su caso, por suma ignorancia, contrariamente a las figuras jurídicas imperantes y a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, se pronuncia en un sentido completamente contrario, pues a su leal saber y entender es la autoridad quien debe determinar y liquidar el crédito, y es a partir de ese instante cuando corre la prescripción.

Consecuentemente, estimo que la reforma a la legislación fiscal que se pretenda implementar, requiere de un especial cuidado al momento de fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación, es decir, la técnica que sea empleada deberá respetar los principios jurídicos que prevalecen en el orden jurídico mexicano y que se encuentran previstos en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, pues una política fiscal que no encuentra su apoyo en la Constitución, no debe llevarse a cabo en tanto no se ajusten a los principios contenidos en la Carta Magna

Por último, considero que la reforma a las disposiciones fiscales deberá atender a los siguientes objetivos:

- a) La captación de recursos deberá satisfacer el gasto público y a distribuir en forma equitativa la riqueza.
- b) Proteger a la industria nacional de la competencia industrial extranjera, debe brindar protección y fomento de la industria nacional para que pueda competir en el mercado internacional, debiendo proteger al consumo nacional, con un mayor control de la actividad económica.
- c) Promover el desarrollo económico del país, estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias necesarias para las zonas marginadas, alentando la inversión en bienes de sumo rendimiento y alentar el gasto productivo
- d) Orientar el gasto de los contribuyentes, desalentando la inversiones en material nocivo, fomentando la cultura del ahorro.

Por otra parte, aunado a los objetivos de la reforma fiscal, ésta necesariamente debe ser plenamente acatada por un modelo de contribuyente que nuestro país requiere y que el legislador debe formar gradualmente, pues únicamente existirá cuando el Estado procure que la mayoría de los

mexicanos se distinguen por su educación, civismo, cultura, buen juicio y criterio que nos lleven a desear el crecimiento de México, la disminución de los problemas económicos, que los pobres y desvalidos sean asistidos con servicios sociales, que la niñez y juventud tengan acceso a la educación, que los servicios públicos sean regulares y eficientes. Para ello todos los contribuyentes debemos pagar los tributos que de acuerdo a la ley, se han generado a favor del Estado.

No debemos desatender a las diversas causas que influyen en el comportamiento de los contribuyentes, pues son determinantes para provocar en ellos un ánimo de incumplimiento, dichos factores no son atribuibles a los contribuyentes, pues el responsable de esas situaciones es el Estado mismo, entre los cuales podemos destacar las siguientes:

a) Por arbitrariedad en la interpretación y aplicación de la ley, por parte del personal de la hacienda pública.

b) La comisión de delitos por parte de funcionarios públicos, la infinidad de actos de corrupción que dan pie a la evasión por parte de los contribuyentes.

c) El desvío de recursos por parte de los gobernantes, tal es el caso de las obras públicas, que se desarrollan con un costo superior del valor real, realizadas con material de mala calidad, dichas obras públicas requieren al poco tiempo de elevados gastos de conservación y mantenimiento.

d) La violación a la ley y al orden existente, pues con actos de corrupción se corrigen los actos irregulares, pues para lograr el trámite de una solicitud son necesarias la gratificaciones a los funcionarios.

e) La obtención de una autorización o concesión por parte del Estado, requieren de la intervención de un funcionario influyente que así lo determine, así mismo encontramos que los conflictos de índole tributaria son resueltos mediante una gratificación.

El contribuyente mexicano debe tomar conciencia de que el sano cumplimiento de sus obligaciones permitirán al Estado resolver los problemas más graves de la sociedad, tal es el caso de las familias que viven en condiciones de miseria, que habitan en forma infrahumana, que el alimento de los menores no es el suficiente, que las cuestiones sanitarias son deplorables, que no tienen acceso a un vestido digno, el imposible acceso a los medios de enseñanza, es inadmisibile saber que los grandes empresarios defraudadores del fisco o no, omitan contribuir para la dignificación de nuestra sociedad

Únicamente con el acceso al conocimiento, a la educación y a la cultura, se permitirá que los contribuyentes tomen conciencia de la importancia de cumplir con las obligaciones fiscales, no se trata de legislar en forma rigorista ni de implementar el conocido terrorismo fiscal, se trata de educar a la población, para que así asimilen un panorama en donde la ayuda mutua nos permita a todos un pleno desarrollo, el respeto a las Instituciones, la credibilidad en nuestros gobernantes, permitirían una mayor cooperación en cuanto a la recaudación se refiere, principalmente la erradicación de la corrupción en todos los niveles permitiría con facilidad aplicar la ley y cumplirla en forma responsable y sin complicaciones, sin embargo, fueron setenta años de todo lo contrario, vicios que impiden prácticamente llevar a cabo una verdadera reforma fiscal, pues únicamente con una actitud responsable, por parte de cada uno de los mexicanos, nos alejaremos de los actos deshonestos, para aplicar acciones estrictamente apegadas a la ley, pues sólo con conocimiento y valor civil se podrá empezar a implementar esa reforma que un Estado como el nuestro merece.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel Teoría General del Derecho Administrativo. 11ª ed. México, Editorial Porrúa, 1993, 982 pp.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo Derecho Fiscal. 14ª ed., México, Editorial Themis, 1999, 558 pp

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel Obligaciones Civiles 3ª ed. México, Editorial Harla, 1991, 621 pp

BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. 29ª ed , México, Editorial Porrúa, 1997, 810 pp.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 2ª Ed., México, Editorial Harla, 1995, 482 pp

CARRASCO IRIARTE, Hugo Lecciones de Practica Contenciosa en Materia Fiscal. 7ª ed., México Editorial Themis, 1997, 431 pp.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. 1ª ed., México, Editorial Themis, 1993, 298 pp.

DE LA GARZA, Sergio Derecho Financiero Mexicano 18ª ed., México, Editorial Porrúa, 1999, 1025 pp.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ Jorge Derecho Civil 1ª ed , México, Editorial Porrúa, 1996, 701 pp.

FLORES ZAVALA, Ernesto Finanzas Públicas Mexicanas. 31ª ed , México, Editorial Porrúa, 1995, 529 pp

FRAGA, Gabino Derecho Administrativo 36ª ed , México Editorial Porrúa, 1997, 506 pp

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo Introducción al Estudio del Derecho 43ª ed , México, Editorial Porrúa, 1992, 444 pp

GARCÍA, Trinidad Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho. 29ª ed., México, Editorial Porrúa, 1991 244 pp

GARCÍA, Félix. El Estado, México, 1992. 127 pp.

GÓMEZ GRANILLO, Moisés, y Gutiérrez Rosas Rosa. Introducción al Derecho Económico. 1ª ed, México, Editorial Esfinge, 1995, 167 pp

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano 1ª ed., México, Editorial Porrúa, 1993. 1119 pp.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto Derecho de las Obligaciones 11ª ed , México, Editorial Porrúa, 1996, 1225 pp.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 4ª ed , México, ECAFSA, 1998, 432 pp.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 3ª ed., México, Editorial Universitaria Potosina, 1973, 370 pp

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio El Recurso Administrativo en México, 5ª ed , México, Editorial Porrúa, 1999, 251 pp.

- KAYE, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal, 2ª ed., México, Editorial Themis, 1991, 366 pp.
- KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado, 2ª ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1988, 477 pp.
- LÓPEZ PORTILLO, José. Génesis y Teoría General del Estado Moderno. 3ª ed., IEPES PRI., México, 1976, 702 pp.
- NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. 1ª ed., México, FCE, 1995, 350 pp.
- PORRÚA PÉREZ, Francisco. Teoría del Estado. 25ª ed., México, Editorial Porrúa, 1992, 533 pp.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, 2ª ed., México, Editorial Trillas, 1997, 441 pp.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed., México, Editorial Harla, 1991, 309 pp.
- SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa, 1ª ed., México, Editorial Porrúa, 1997, 553 pp.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, 15ª ed., México, Editorial Porrúa, 1992, 839 pp.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo II, 15ª ed., México, Editorial Porrúa, 1992, 783 pp.
- TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 26ª ed., México, Editorial Porrúa, 1992, 651 pp.

VÁSQUEZ DEL MERCADO, Oscar. Contratos Mercantiles. 5ª ed , México, Editorial Porrúa, 1994, 587 pp

VÁSQUEZ DEL MERCADO, Oscar Asambleas, Fusión y Liquidación de Sociedad Mercantiles 4ª ed , México, Editorial Porrúa, 1992, 476 pp

LEGISLACIÓN:

Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, 1ª ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1996, 671 pp.

Código Fiscal de la Federación, 15ª ed. Editorial Themis, México, 2000.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Instituto Federal Electoral, México, 2000.

Ley de Ingresos de la Federación, 16ª ed. Editorial Themis, México, 2001.

Ley de Nacionalidad, CD-ROM Compilación de Leyes Investigación y Automatización Legislativa. Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Dirección General de Compilación y Análisis, México, 1999

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores CD-ROM Compilación de Leyes Investigación y Automatización Legislativa Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación. Dirección General de Compilación y Análisis, México, 1999

Ley del Impuesto al Valor Agregado, 16ª ed. Editorial Themis, México, 2001.

Ley del impuesto Sobre la Renta 16ª ed Editorial Themis, México, 2001

Ley del Seguro Social. CD-ROM Compilación de Leyes. Investigación y Automatización Legislativa Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación Dirección General de Compilación y Análisis, México, 1999

Ley Federal de Derechos CD-ROM Compilación de Leyes Investigación y Automatización Legislativa Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación Dirección General de Compilación y Análisis, México, 1999.

Ley Federal del Trabajo, 12ª ed. Secretaría del Trabajo y Previsión Social, México, 1994, 454 pp.

Ley General de Sociedades Mercantiles, Anaya Editores, México, 1995, 737 pp.

JURISPRUDENCIAS, TESIS Y PRECEDENTES:

CD-ROM IUS 2000. Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, México, 2000.

CD-ROM Jurisprudencia por Contradicción de Tesis Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, México, 2000.

CD-ROM Justicia Fiscal y Administrativa Siglo XX. Tribunal Fiscal de la Federación, Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis Suprema Corte de Justicia de la Nación México, 1999