

2003 166



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLÁN"

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PROAFIS PUBLICADOS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 03/VII/1996, 15/01,31/VII, 29/XII DE 1997 Y 27/III/1998.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO. PRESENTA. JULIETA GUZMÁN DE JESÚS.

ASESOR: DR. GABINO EDUARDO CASTREJÓN GARCÍA



NOVIEMBRE DEL AÑO 2001.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

AGRADECIMIENTOS

A EL ALTISIMO, NUESTRO CREADOR:

Las más grandes e infinitas gracias, no solo por el regalo de vivir y de haber crecido bajo el regazo de la familia que idolatro, sino también, por haberme permitido encontrar en todos aspectos el verdadero camino.

A mis padres:

Como un humilde tributo a sus excelentes cualidades, porque además de ser unos padres ejemplares, son unos seres humanos honrados y justos, que de no haberme llevado de la mano por los senderos de Dios, de la vida y del estudio del Derecho, no hubiese podido llegar a la culminación de ese trabajo.

A mis hermanos:

Romeo, Erika, Edna, y Brenda, quienes con su ejemplo , reafirmaron los principios enseñados por nuestros padres! pues siempre hemos formado un grupo familiar que sabe enfrentar las épocas difíciles y disfrutar también los buenos tiempos.

A Jorge Osiris:

Por darme la dicha de estar junto a ti, por recibir tu apoyo en todo momento y estar conmigo en las buenas y en las malas, por compartir mis sueños y hacerlos realidad, te doy gracias por todo lo que hemos vivido.

Dr. Gabino Eduardo Castrejón García:

El reconocimiento sincero, por su valioso tiempo, sabiduría, paciencia y comprensión, porque sin ellos no hubiese sido posible la elaboración del presente trabajo.

A la Universidad Nacional de Estudios Profesionales Acatlán de la Universidad Nacional Autónoma de México:

Un agradecimiento especial, por brindarme la oportunidad de conocer y amar la ciencia del Derecho.

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Por ser la dependencia que al abrirme sus puertas, me permitió completar mi formación profesional.

A todos mis compañeros de trabajo que tengo el orgullo de llamarlos amigos.

INDICE

PAGINA

INTRODUCCIÓN	1
--------------------	---

CAPITULO I.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

I.A. Concepto	3
I.B. Fundamentación Constitucional	5
I.C. La Potestad Tributaria y su relación en - la actividad Financiera del Estado.	7
I.D. La Actividad Financiera del Estado	8

CAPITULO II. EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

II.A. La Contabilidad Pública.	11
II.B. Los Ingresos Públicos.	13
II.C. El Crédito y la Deuda Pública.	22
II.D. Los Egresos Públicos.	37
II.E. El Gasto Público.	39
II.F. Las Fuentes del Derecho Fiscal.	40
II.F.1. Concepto	40
II.F.2. Clasificación	40
II.F.3. Los Decretos	55

**CAPITULO III. LA TRIBUTACION COMO RELACION JURIDICA ESTADO-
GOBERNADO.**

III.A	Los Principios de la Tributación de Adam Smith.....	60
III.B.	El Principio de Legalidad.	63
III.C.	El Principio de Equidad y Proporcionalidad.	66
III.D.	El principio de Audiencia.	69
III.E.	Las formas de Interpretación de la Ley.	71
III.F.	Concepto de Acto Administrativo.	73
III.G.	El Concepto de Obligación Fiscal.	81
	III.G.1. La Determinación	86
	III.G.2. La Facultad de Comprobación.	88
	III.G.3. La Visita Domiciliaria.	88
	III.G.4. El Crédito Fiscal.	94
III.H.1.	El Procedimiento Administrativo de Ejecución	95
III.H.2.	Las formas de Extinción del Crédito Fiscal	106

**CAPITULO IV. ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PROAFIS COMO VARIANTE DE
LA FACULTAD DE CONDONACION DEL ESTADO.**

IV.A.	El Concepto de la condonación	120
IV.B.	La condonación como facultad ejecutora.	120
IV. C.	La condonación como facultad discrecional	124

IV. D. La Fundamentación jurídica de la condonación	126
IV.E. El Concepto de los Proafis	127
IV.F. La Fundamentación Jurídica de los Decretos de Apoyo al Fisco Federal.....	128
IV.G. Los Fines de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal.....	130
IV.H. Análisis y Crítica	139
Propuesta de Solución	157
Conclusiones	158
Bibliografía	161

INTRODUCCION

La organización del Estado en su conjunto orienta, regula y coordina la vida económica del país, con el fin de favorecer el desarrollo material de la nación e incrementar el bienestar social de los mexicanos por medio de satisfactores.

Para que el Gobierno procure un desarrollo económico pleno a la nación y proporcione bienes y servicios que satisfagan las necesidades humanas, requiere de grandes cantidades de recursos que obtiene por medio del conjunto de rubros comprendidos en la Ley de Ingresos de la Federación, generando con ello la actividad financiera. Esta última debe tener un desarrollo óptimo, para lo cual es imprescindible la existencia de un ordenamiento jurídico general que se aplique adecuadamente en forma absoluta y sin tregua alguna, pero sobre todo, que puedan garantizar el pleno cumplimiento de los objetivos predeterminados por el Estado.

Por otra parte, el Estado únicamente debe de actuar conforme a lo establecido en la ley, es decir, con arreglo a normas previas, generales, claras y precisas, no contradictorias, por lo que su imperio no debe ser un poder arbitrario, sino un poder determinado por preceptos legales, para lo cual necesita crear normas en las que de alguna manera pueda establecer una relación con el sujeto pasivo, manifestándose así el principio de legalidad; igualmente, tenemos que de las disposiciones constitucionales, surge la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados, éste regulada en la Ley, de tal forma que cuando se determinen las cargas fiscales, con las características esenciales de la contribución, las autoridades no incurran en arbitrariedades frente al sujeto pasivo, sino que respeten sus garantías fundamentales – legalidad, proporcionalidad, equidad y de audiencia- y así el gobernado tenga pleno conocimiento de las disposiciones generales, previamente dictadas para que cumpla con sus obligaciones.

Por lo antes expuesto, el Presidente de la República, con fundamento en los artículos 89 fracción, I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el Plan Nacional de Desarrollo de 1995-2000, donde se establecen los objetivos en los que se busca el promover un crecimiento económico, vigoroso y con apego a la Ley, así como fortalecer la soberanía

nacional que redunde en favor, tanto del bienestar social de todos lo mexicanos como de la convivencia fincada en la democracia manifiesta los decretos de apoyo al fisco federal publicados el tres de julio de mil novecientos noventa y seis, el quince de enero, treinta y uno de julio, veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete y veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho y esto no es viable si existen irregularidades en su fundamento legal; por tal motivo, el presente trabajo se centrará en realizar un análisis constitucional de los proafis publicados en el Diario Oficial el 03/VII/1996, 15/01 31/VII, 29/XII DE 1997 y 27 de febrero de 1998.

El sistema de desarrollo del presente trabajo se desglosa de la siguiente manera:

- 1) En el capítulo primero se define y desglosa la Potestad Tributaria, misma que se relaciona con la actividad financiera del Estado, comenzando por los momentos que integran la actividad financiera.
- 2) En el capítulo segundo se establece el desarrollo de la actividad financiera del Estado, así como los elementos a través de los cuales se desarrolla la misma, y las fuentes del derecho Fiscal.
- 3) En el Tercer capítulo señalamos la tributación como relación jurídica Estado- Gobernado, desarrollándose con los principios de tributación de Adam Smith, los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y de audiencia, las formas de interpretación de la ley, así como el concepto de un acto administrativo, la obligación fiscal en sus diferentes etapas hasta llegar a su extinción.
- 4) En el capítulo cuarto, se analizará el concepto de condonación, el desarrollo de los Decretos de Apoyo al Fisco Federal y el impacto que tiene al aplicarse en la esfera tributaria, dando como resultado repercusiones que afectan directamente al gobernado.

Finalmente se dará una propuesta de solución al problema.

CAPITULO I.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

El doctrinario Sáinz de Bujanda menciona que el poder o soberanía financiera es una expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. Por el contrario, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.¹

I.A. Concepto.

La facultad de exigir a los particulares a que contribuyan para los gastos públicos, se le conoce como potestad tributaria, la cual emana de la Constitución y se ejerce cuando en leyes específicas, se establecen contribuciones, vinculándose individualmente a los sujetos activos y pasivos en una relación jurídico tributaria.

El momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en el que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En nuestro país se ejerce por el poder legislativo, cuando cada año señala en virtud de la ley de ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal. Por lo que toca al poder ejecutivo, en su carácter de administración fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

En la práctica, la potestad tributaria se ejecuta cuando el Estado actúa soberanamente y de manera general, determinando cuales son los hechos o situaciones que al realizarse materialmente hacen que los particulares se encuentren en la obligación

¹ Garza, Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, 9ª Edición, México, D.F., 1994, pag. 207.

de efectuar el pago de contribuciones.. Esta imposición de contribuciones debe estar especificada en la ley, la que debe precisar los hechos o situaciones de causación, el sujeto, el objeto, base, tasa, tarifa de la actividad gravada mediante el procedimiento legislativo señalando en la Constitución; un ejemplo de ello es cuando cada año se señala en la Ley de Ingresos de la Federación, cuales son las contribuciones que van a estar en vigor dentro de cada año fiscal.

Por otro lado, el poder tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario.

El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional y se ha producido en algunos casos aislados en que la federación, titular de poder tributario exclusivo, lo transmite en parte a las entidades federativas, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto a los cuales el poder tributario originario por estarlo reservado a la Federación.

El poder tributario fue plasmado, en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos quienes se les atribuye expresamente. En este sentido la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, se vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.²

² Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, 3era Ed. Mex. D.F. 1994, pág. 46

I.B. Fundamentación Constitucional.

En este sentido, el poder del Estado como órgano jurídico político de la sociedad deberá estar regulado en la Constitución, donde emana la potestad que los órganos ejercen bajo los lineamientos que en ella se establecen, de ahí que nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41 señala que la soberanía del Estado es la voluntad del pueblo, por cuya manifestación se estructuró el Estado Mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de ese poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y jurisdiccional, encontrándose en nuestro sistema regulada la potestad tributaria de la que hablamos en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Carta Magna misma que establece: el Congreso tiene facultad fracción VII." para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" y XXIX-A." para imponer contribuciones sobre el comercio exterior, aprovechamientos y explotación de recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación entre otras...", atributo que es ejercido por los órganos a quienes se les destine expresamente esa potestad.

Es decir la Constitución Mexicana dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática y Federal, compuesta de Estado libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental (artículo 40); que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estado, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estado. Las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal (artículo 44); el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en legislativo, Ejecutivo y Judicial (artículo 49). El Poder Legislativo está depositado en un Congreso General, que se divide en dos cámaras, una de Senadores y otra de Diputados (artículo 50). Los poderes del congreso central están definidos en el artículo 73, de los que establecen los siguientes puntos: imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (fracción VII) impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones (fracción IX); para establecer

contribuciones; : 1. Sobre el comercio interior; 2 sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27, 3 sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, 4 sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; 5 Especiales sobre: a)energía eléctrica, b) producción y consumo de tabacos labrados; c)gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) cerillos y fósforos, e) aguamiel y productos de fermentación, f) explotación forestal, y g) producción y consumo de cerveza (fracción XXIX) y para expedir todas las leyes que sean necesarias, a efecto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión (fracción XXX).

Los Estados deben adoptar, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa al Municipio libre (artículo 124); la Constitución establece ciertas prohibiciones a los Estados en los artículos 117 y 118, algunas de naturaleza fiscal. Los poderes tributarios de los Estados residen en las respectivas legislaturas, que están compuestas únicamente de una Cámara de Diputados.

Además de los Estados, también existe un Distrito Federal, residiendo en el caso del último sus poderes legislativos en el Congreso Federal (artículo 73 fracción V) y los poderes ejecutivos en funcionarios (gobernadores) designados por el pueblo de cada una entidad (artículo 73, fracción VI). Por tanto, el Congreso de la Unión tiene poder tributario sobre el Distrito Federal.

Las municipalidades que existen actualmente en los Estados, son 2,373. Las contribuciones municipales (impuestos, derechos, contribuciones de mejora), son establecidas por las Legislaturas de los Estados y no por los municipios, quienes únicamente pueden recaudarlos.

Una consecuencia del sistema de gobierno federal es que tanto el Gobierno Federal como los gobiernos de los Estados tienen poderes tributarios. En relación con ese problema, una Constitución puede hacer una distribución de tales poderes, o en principio, la Constitución puede establecer una concurrencia de poderes tributarios sobre todas o algunas de las materias gravables.

Por lo que se refiere a la obtención de ingresos, el fundamento principal del poder tributario de los estados, se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la –

-tiene su sustento legal en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, al señalar como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este sentido, el poder ejecutivo, como administrador le concierne el determinar cuando se producen en la realidad los hechos que generan la obligación de pagar las contribuciones, así como el determinar el importe de los pagos o comprobar si las prestaciones que han realizado se encuentra ajustadas a la ley, es decir, la ejecución de esa actividad, se limitará a las facultades que la ley otorgue a los órganos del Estado a través de las cuales se establecerá esa recaudación, es entonces cuando estamos ante la presencia de la competencia tributaria.

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

I.C. LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SU RELACION EN LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

La actividad financiera constituye una parte de la Administración Pública y ésta, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de interés general.

Esta actividad financiera se manifiesta cuando el Estado se apropia de recursos materiales necesarios para satisfacer las necesidades colectivas o públicas, una de las formas de apropiación se constituye cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

Por otro lado, respecto a la facultad de determinar créditos, del poder coactivo del Estado, actúa de tal manera que cuando los particulares sujetos a la soberanía tributaria del Estado no accedan voluntariamente a transferir a aquella parte de su riqueza que el Estado les demanda, la maquinaria administrativa se pondrá en marcha para obligar coactivamente al particular a que se desprenda de una parte de sus recursos.

I.D. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

A fin de cubrir las necesidades públicas, el Estado ha de allegarse de un gran número de recursos económicos, los cuales obtiene, administra y aplica, conforme a planes y programas elaborados previamente; con el fin de satisfacer las necesidades públicas que pretende alcanzar a través de la Administración Pública, ya sea con actos materiales y jurídicos, se basa en las atribuciones que el ordenamiento jurídico le confiere, es decir, el Estado puede allegarse recursos, cuando solicita a sus gobernados que se desprendan de una parte de sus ingresos ó de sus rendimientos, para que su producto se destine en actividades que reditúen en beneficio de la colectividad, Lo que significa que es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.

La actividad financiera se manifiesta cuando el Estado se apropia de recursos materiales necesarios para satisfacer las necesidades colectivas o públicas, entendiendo por ellas, las que se expresan en el presupuesto de egresos (artículo 74 fracción IV de la Constitución).

Así pues, tenemos que la actividad financiera se integra por tres momentos:

El primero de la actividad que ejerce el Estado, se refiere a la obtención de recursos económicos o ingresos que realiza el Estado a través de los diversos medios que tiene a su alcance, como son: la explotación de sus propios bienes, el manejo de sus productivas empresas, en el ejercicio de su poder de imperio, al establecer las

contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos; así como también otros medios financieros que en calidad de empréstitos, vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes.³

El segundo momento es el manejo, gestión o administración de los recursos que obtiene el Estado, efectuándose mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, mismos que están sujetos a las disposiciones legales que regulan de su actuación.⁴

Por último, tenemos a las erogaciones o aplicaciones de los recursos obtenidos, que son los gastos necesarios para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias, como de la colectividad, que el Estado tiene a su cargo y que efectúa en su gestión.

³ Delgadillo Gutiérrez, Humberto, *Ibid.* pag. 21-22

⁴ Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto, *ibid.* pág. 14

CAPITULO II. EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA.

La actividad financiera del Estado, se compone de tres fases fundamentales, como son la obtención de ingresos, administración de los mismos y empleo de ellos, esta función se desempeña a través de las tres funciones estatales ejecutiva, legislativa y jurisdiccional.

Como se ha hecho mención, el Estado para satisfacer las necesidades de carácter público en vías a la realización de sus fines, se hace valer de una serie de medios a través de diversas figuras jurídicas, un ejemplo de ello es el tributo. En este orden de ideas, tenemos que el primer momento de la actividad financiera se origina cuando el Poder Legislativo realiza su función creando normas jurídicas, lo cual se conoce como Potestad tributaria del Estado, manifestándose como la facultad por virtud de la cual impone a los gobernados la obligación de contribuir una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están confiadas.

En la práctica, la potestad tributaria se ejecuta cuando el Estado actúa soberanamente y de manera general, determinando cuales son los hechos o situaciones que al realizarse materialmente hacen que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de contribuciones.⁵ Esta imposición de contribuciones debe estar especificada en la ley, la que debe precisar los hechos o situaciones de causación, el sujeto, el objeto, base, tasa, tarifa de la actividad gravada mediante el procedimiento legislativo señalando en la Constitución; un ejemplo de ello es cuando cada año se señala en la Ley de Ingresos de la Federación, cuales son las contribuciones que van a estar en vigor dentro de cada año fiscal.

En este sentido, el poder del Estado como órgano jurídico político de la sociedad queda regulado en la Constitución, donde emana la potestad que los órganos ejercen bajo los lineamientos que en ella se establecen, de ahí que nuestra Constitución Política

⁵ Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, 9ª Edición, México, D.F., 1994, pág. 209

en sus artículos 39, 40 y 41 señala que la soberanía del Estado es la voluntad del pueblo, por cuya manifestación se estructuró el Estado Mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de ese poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y jurisdiccional, encontrándose en nuestro sistema regulada la potestad tributaria en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Carta Magna misma que establece: el Congreso tiene facultad fracción VII." Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" y XXIX-A." Para imponer contribuciones sobre el comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación entre otras...", atributo que es ejercido por los órganos a quienes se les destine expresamente esa potestad.

Por otro lado, el poder ejecutivo, como administrador le concierne el determinar cuando se producen en la realidad los hechos que generan la obligación de pagar las contribuciones, así como el determinar el importe de los pagos o comprobar si las prestaciones que han realizado se encuentra ajustadas a la ley. En este sentido, la ejecución de esa actividad, se limitará a las facultades que la ley otorgue a los órganos del Estado a través de los cuales se establecerá esa recaudación, es entonces cuando estamos ante la presencia de la competencia tributaria.

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

II.A. La Contabilidad Pública.

El concepto de contabilidad Pública tiene algunas diferencias entre algunos autores para determinar el concepto de contabilidad pública.

La contabilidad pública se forma con las reglas de presentación de las cuentas públicas, Como esta definición es insuficiente, se ha expresado que la contabilidad pública tiene por misión fijar no solamente las reglas de presentación de las cuentas

públicas, sino también la organización del servicio de contabilidad pública.⁶

En una definición jurídica moderna expresa: que los ingresos y los egresos son las operaciones financieras que tienen por efecto, salvo cuando ellas se compensan mutuamente, acrecentar o reducir las disponibilidades de una persona moral.

"La facultad de revisión de la cuenta pública corresponde al Congreso de la Unión, de acuerdo con el artículo 65 de la Constitución, el cual en su periodo normal de sesiones debe revisar la cuenta pública del año anterior, que será presentada a la Cámara de Diputados" Tal fue el criterio del constituyente de 1917.

Otros conceptos de la Constitución establecen un criterio de competencia diferente al anterior. Desde luego en 1857, la única Cámara conocía de esta materia de acuerdo con el artículo 72, fracción VI. En la actual Constitución el artículo 74 otorga a la Cámara de Diputados la facultad de revisar la cuenta pública del año anterior, por medio de una comisión de su seno, el exacto desempeño de las funciones de la contaduría mayor y nombrará a los jefes y demás empleados de esa oficina. La ley de la contaduría sigue este criterio y lo reglamenta en el mismo sentido.

Los artículos 31 y 37 de la ley Orgánica de la Administración Pública federal establecen las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Contraloría y Desarrollo Administrativo para efecto de la proyección, planeación, coordinación, inspección y vigilancia de acuerdo a su competencia de la cuenta pública, misma que deberá ser revisada por la Cámara de Diputados en términos del artículo 74 fracción IV, párrafo cuarto de la Constitución General de la República, lo cual realiza a través de la contaduría Mayor de Hacienda. En efecto dicho precepto señala:

ARTICULO 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.

⁶ Citado en el libro de Castrejón García Gabino Eduardo, Derecho Administrativo II, Editorial Cárdenas, 2000, pág 93.- autor Gilbert Lavaux "La Comptabilité Publique", Tomo I Presses Universitaires de France, pág. 1957

II.B. Los Ingresos Públicos.

Para poder cumplir con sus fines, el Estado requiere de recursos económicos los cuales obtiene entre otros, de la obtención de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de tal suerte que se necesita definir el tributo para distinguirlos de los demás ingresos del Estado.

Consecuentemente, los ingresos pueden ser en dinero, o en especie, bienes que percibe el Estado, a través de los diversos medios con que cuenta como son: el crédito público interno o externo, los tributos, la venta de sus activos. Ahora bien, el carácter público de estos ingresos, debe entenderse como una consecuencia de la naturaleza del sujeto que los obtiene.

Los ingresos del Estado se encuentran reconocidos por las Leyes de Ingresos de la Federación, que son emitidas anualmente por el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política.

La Ley de Ingresos de la Federación en el ejercicio del dos mil uno estableció que percibiría por concepto de ingresos los siguientes: I. Impuestos, II. Aportaciones de Seguridad Social, III. Contribuciones de mejoras, IV. Derechos, V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas a ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago, VI. Accesorios, VII. Productos, VIII. Aprovechamientos, IX. Ingresos derivados de financiamientos, X. Otros Ingresos.

Retomado el concepto de tributo, "Ni en nuestra Constitución, así como en las disposiciones secundarias, encontramos una definición de tributo, solamente nuestra Carta Magna menciona el término contribuciones".⁷

Los tratadistas de la materia exponen diversas definiciones de tributo, de los cuales anotamos las siguientes definiciones:

⁷.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *ibid.* . Pag 322

Blumestein.. "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial exige de sujetos económicos sometidos a la misma.-

Giuliani Forrouge define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de poder de imperio y que da lugar a las relaciones de derecho.⁸

Arroja Vizcaino dice que el tributo, contribución ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación, pecuniaria, excepcionalmente en especie.⁹

Por nuestra parte podemos decir que los tributos o contribuciones son las prestaciones económicas que dentro de la relación jurídica tributaria, deben cubrir los gobernados, para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos.

Nuestro Código Fiscal de la Federación lamentablemente presenta una serie de omisiones e imprecisiones respecto a la definición de lo que debe entenderse por contribución, limitándose únicamente al señalamiento de cuándo se causan las contribuciones, pero en ningún momento derivan lo que son las contribuciones.

Así como no indica por completo los elementos de las contribuciones, en cuanto a definiciones de contribuciones, ya que se expone de una manera concisa, la naturaleza jurídica económica de la obligación tributaria.

Las contribuciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo 2. - son las siguientes:

Impuestos.- son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista

⁸ Garza de la, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 18 edición, 1999, México. Pág. 322

⁹ Arroja Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis Sexta Edición, 1990, Mexico, págs. 109-110

por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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.

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.

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. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Es necesario señalar que el Código Fiscal al hacer mención respecto de los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos, establece que son: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización.

No obstante que el Estado ejerce su poder coactivo respecto de todas las contribuciones y aprovechamientos, enfocaremos nuestro trabajo únicamente a los impuestos por ser el ingreso más importante del Estado.

Gastón Jeze define al impuesto como "Aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas."¹⁰

A.D. Guanini dice que el impuesto es: "la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o

¹⁰ Faya Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, Méx., 1991, pág. 9

derivada, en su caso, en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.

De estas definiciones se desprenden algunos elementos de carácter esencial y que combinados tipifican la figura jurídica del impuesto. El primer elemento esencial del impuesto es su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos públicos; la obligatoriedad del pago se origina siempre en una ley, es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares.

El contribuyente puede realizar el pago de sus impuestos de manera espontánea, pero en caso de omisión de pago, será el Estado quien previa determinación en cantidad líquida del adeudo le exija su pago, otro aspecto de los impuestos es que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimiento, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

En consecuencia, podemos decir que cuando el Estado crea un impuesto, el contribuyente deberá cubrirlo para así contribuir al gasto público, en el momento en que se sitúe en el supuesto normativo, es decir, cuando se realice el hecho generador.

Lo cierto es que lo fundamental no consiste en operar sólo estos mecanismos, sino en montar todo un basamiento jurídico que establezca los derechos, obligaciones y mecanismos del Estado en torno a la exigencia coactiva del impuesto.

En los Estados constitucionales, las garantías del contribuyente ocupan un lugar primordial, el estado de derecho exige la creación de garantías constitucionales y jurídicas del gobernador, donde se precise el marco de competencia de las autoridades hacendarias y las defensas de los contribuyentes.

La eficiencia del Derecho depende de la exacta observancia y aplicación que de él haga el Estado y de que éste ajuste su actividad a lo ordenado por la ley y el derecho, las disposiciones financiera tienen su única fuente y su exclusivo título en la ley.

La ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, y distinto de

la voluntad de obligarse: se le denomina obligaciones legales u obligatio ex lege, por ello la obligación fiscal transformada en crédito impositivo tiene su fundamento en la obligación civil.

a) el sujeto activo del impuesto.- es el Estado a cualquier nivel, Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios, ya que toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del fisco, que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

b) el sujeto pasivo del impuesto.- es aquella persona física o moral, nacional o extranjera a la ley que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal, y que se obliga al concretizar el supuesto o hipótesis normativa. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el creador de esa relación.

c) El objeto del impuesto es sobre lo que reside el gravamen.
El objeto del impuesto puede ser por ejemplo un consumo, la transferencia de un bien, o la percepción de un ingreso.

d) La base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien adquirido.

En otras palabras, la base es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

e) Tasa es el precio que se ha de pagar por el consumo individual de los servicios públicos, es decir son las cantidades aplicables sobre la unidad tributaria (base), esta puede ser fija o movable.

Fija.- ISR. 35%, IVA 15% (tasa general)

Movable.- Porcentaje establecido entre uno mayor o uno menor.

Tarifa es la lista, catálogo o tablas de cuotas correspondientes a una contribución a pagar la cual está establecida en la ley. Existen cuatro clases de tarifas la fija es aquella que esta prevista en la ley precisando la cantidad que debe pagarse por unidad tributaria como los derechos; la tarifa proporcional señala un tanto por ciento fijo, como lo es el Impuesto al Valor Agregado y la tarifa progresiva es aquella que aumenta al elevarse la base, de tal forma que sobre aumentos sucesivos corresponden aumentos más proporcionales en la cuantía del tributo, es decir que el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor de lo gravado, como el Impuesto sobre la Renta y el de Derrama como son las contribuciones de mejoras.

Jurídicamente la palabra tarifa se encuentra íntimamente ligada a la figura de concesión, en virtud de que el Estado otorga a los particulares la realización de aquellos servicios públicos que no puede atender en forma directa y como contraprestación se establece una cuota general que servirá para cubrir el importe del servicio otorgado.

Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice.

f) Forma y tiempo de pago. El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su exigencia, de lo cual suponemos que tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis normativa. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, serán el cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal.

El pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación tributaria principal. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la causación y forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, señala que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate. También da el siguiente orden de aplicación.

1 - Gastos de Ejecución.

2.-Recargos.

3.- Multas.

4.- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Pago Liso y llano de lo debido.

Esta situación se presenta cuando paga el contribuyente para el fisco correctamente las cantidades que adeuda en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.

Pago de lo indebido.

Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al fisco lo que no se adeuda o una cantidad mayor de la adeudada.

Pago bajo protesta.

Sucede cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado impuesto, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero hace constar que se propone intentar los medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trata se declare infundado y marca así el derecho de solicitar su devolución, en los términos de la legislación fiscal.

Pago Extemporáneo

Es aquel que realiza el contribuyente, sin objeciones ni inconformidades, pero fuera de los términos establecidos por ley. Además de pagar las contribuciones omitidas está obligado a cubrir los recargos y accesorios en que haya incurrido por mora.

Pago de anticipos.

Se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en

definitiva le va a corresponder.

g) Las exenciones son un privilegio establecido en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones, respetando ña generalidad.

Sanciones.- Nuestra legislación fiscal no define lo que constituye o debe de entenderse por sanción y la señala como un accesorio de las contribuciones, siendo que la sanción es la consecuencia por la inobservancia de la norma jurídica, o sea, son los castigos o penas que se aplicarán a los infractores.

Una vez que se ha definido el concepto de impuesto y su clasificación encontramos que su fundamento justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente jurídico – político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía, esta teoría se conoce con el nombre de teoría del deber.

La repercusión desde el punto de vista jurídico, es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra. Este fenómeno económico ocurre en tres etapas, la repercusión que es el impacto inicial que produce el tributo en un individuo que el sujeto pasivo de la obligación, podemos decir que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador.

Sin embargo, puede suceder que el sujeto señalado por la ley logre trasladar el efecto económico a otro sujeto que, a pesar de no haber realizado el hecho generador, se encuentra en la obligación de pagarlo. Este traslado de la carga fiscal se conoce con el nombre de traslación.

Dentro de este proceso llega el momento en que el último sujeto que sufrió la traslación se encuentra imposibilitado para seguir trasladando la carga del impuesto, en este caso se presenta la tercera etapa de este ciclo la cual recibe el nombre de incidencia.

Para Flores Zavala la repercusión puede presentar cuatro aspectos:

- 1.- Puede tener por efecto acentuar la falta de uniformidad de un impuesto, o bien atenuarla.
- 2.- Según la forma de establecer un impuesto, la repercusión puede producirse o no.
- 3.- La repercusión es un fenómeno que no obedece dócilmente la voluntad del legislador, lo que deberá tenerse en cuenta al establecer el impuesto.
- 4.- No es posible establecer a priori quiénes serán los afectados por la repercusión.¹¹

La difusión es un fenómeno que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas, cuando el impuesto se aplica, se difunde entre diferentes personas que ven afectada su capacidad.

Cuando un impuesto llega hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta la incidencia, que es la etapa terminal de la repercusión dando paso al fenómeno llamado difusión. La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, sujeto que ha pagado el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por el concepto del impuesto.

A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza de igual manera en todos los casos, porque el que sufrió la incidencia del impuesto preferirá privarse o limitar su consumo de las cosas menos necesarias, así habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan los artículos de consumo necesario.

El impuesto es un gravamen y cuando éste se reduce, las personas tienen mayores recursos, les queda más dinero con motivo del desgravamiento, cuando el impuesto se reduce en su tasa, produce mayor capacidad económica en los particulares, quienes pueden canalizar capital hacia la obtención de satisfactores y al haber más

¹¹ Flores Zavala. Ernesto, Op. Cit, pág. 283

demanda de bienes, por consiguiente se produce un aumento de la producción.

Otro de los fenómenos más importantes es la evasión del impuesto, la cual consiste en eludir el pago del impuesto. No se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto, nadie lo cubre. Puede haber dos formas una legal, otra ilegal.

La legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, deja de importarla, habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.

La evasión es ilegal cuando para eludir el pago de impuestos se realizan actos violatorios, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, entre otros.

II.C. El Crédito y La Deuda Pública.

El crédito público se refiere a la capacidad política, económica y legal de un Estado para obtener dinero en préstamo, basado en la confianza o estimación que goza por su patrimonio u otros recursos que pueda disponer.¹²

La Ley Orgánica de la Administración Pública de la Federación asigna la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 31 fracción IX, Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.

Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre esta materia, y de acuerdo al Reglamento I de la misma en su artículo 24 señala la competencia de la Dirección General de Crédito; el artículo 29 de la Dirección de Deuda Pública; el artículo 31 de la Dirección de Financiamiento Externo; el artículo 37 que fija la competencia de la Dirección de Economía Internacional

Dentro de los financiamientos provienen la contratación de créditos, empréstitos o

préstamos derivados de; la suscripción de bonos o emisión de títulos de crédito, o cualquier otro documento pagadero a plazo; la dación de bienes o contratación de obras o servicios pagaderos a plazo; los pasivos contingentes relacionado con los actos anteriores y la celebración de actos jurídicos análogos a los antes mencionados y todos los pasivos creados por esas operaciones constituyen la deuda pública estatal.

El otorgamiento créditos apoya, una deuda, en el crédito general de la nación, la cual esta interesada en estimular su economía haciendo que las empresas mexicanas, públicas y privadas, extiendan el campo de sus actividades.

El crédito, que significa un acto de confianza, puede ser privado y público, en el primer caso se refiere a la promesa de pago con la que se comercia entre particulares, siendo el crédito público aquel en el que interviene el Estado, que entrega instrumentos de pago futuro a inversionistas de todo tipo, tanto institucionales como individuales por recursos monetarios.¹³

Para nosotros el crédito público puede entenderse como la actitud política, económica, jurídica y moral de un Estado para obtener dinero bienes en préstamo basado en la confianza de que goza por su patrimonio, los recursos de que dispone y su conducta.

El crédito por su naturaleza es voluntario y sin garantía material, cuando es forzoso o con garantía material se desvirtúa su esencia, regularmente el crédito para fines de empréstitos, se otorga después de que, tanto el otorgante, como el demandante del crédito, han aceptado a su plena satisfacción, las condiciones y características específicas de la operación.

No obstante lo anterior, al otorgarse un crédito se tomará en cuenta una multitud de factores de orden económico, político, histórico, etcétera, siendo indudable un país que se encuentra en paz, gozará de más créditos que uno que esté en guerra; así mismo, un país que observe estrictamente los términos de los convenios, tendrá más crédito que uno que infrinja, o un país con perspectivas económicas gozará de más crédito que otra

¹² Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Administrativo II, Editorial Cárdenas, 2000, pág. 93.

¹³ Citado en el libro de Castrejón García, Gabino Eduardo, ob cit, pág. 93, autor Groves, Harol M. "Finanzas Públicas

La deuda externa o internacional, se contrata casi siempre en moneda extranjera, lo cual conlleva a un pago de intereses y la devolución del monto principal que se debe efectuar, en la misma divisa o en su equivalente en moneda nacional.

La utilización de otra forma de empréstito depende de factores públicos y económicos, permanentes o transitorios. El estado del mercado de capitales tanto internacional como nacional, la abundancia o escasez de capitales disponibles, etc.

A corto plazo o flotantes. La deuda puede ser a corto plazo o flotante, se refiere al plazo de amortización que madurara en un año o menos, constituyéndose por bonos gubernamentales (por ejemplo CETES en caso de México). Naturalmente su función consiste en cubrir el déficit de caja que se presenta durante la ejecución del presupuesto, pues la recaudación tributaria y los egresos no siempre están perfectamente equilibrados, por lo cual se pueden producir baches de liquidez, y para cubrirlos se suelen utilizar como instrumentos de política económica, entre otras cosas, el modificar el tipo de interés a corto plazo".¹⁵

Las deudas de largo plazo y consolidadas son aquéllas con madurez las que son mayores de un año, aunque actualmente el largo plazo se considera a partir de cinco años, siendo perpetuos los que no tienen fecha fija de madurez.

Por la forma de emisión:

Titulada o no titulada. Por lo que se refiere a la forma física o material que presenta la emisión, la deuda se clasifica en titulada o no titulada. En cuanto a la deuda titulada, está fragmentada en varios documentos de diverso valor, con el propósito de que sean adquiridos por todo tipo de ahorradores y así concurren a los mercados de valores, la deuda no titulada está integrada por documentos no divisibles.

Por su efecto en la economía;

¹⁵ Colegio de Profesores e investigaciones de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas. Financiamiento del Gasto Público. Ed. Trillas, México, 1988, pág. 48

Deuda lastre, deuda pasiva, y deuda activa: por último se considera la clasificación más importante, la cual presenta tres subdivisiones, la primera la más tradicional, considera la existencia de deuda lastre, que es un tipo de obligación en que el Estado interviene y cuyo gasto no aumenta la capacidad productiva de la comunidad.

Deuda pasiva es la que el Gobierno ha gastado en proporcionar ciertos servicios útiles y recreó a la población, pero no produce por sí misma ingresos ni aumenta directamente la eficacia y productividad del trabajo o del capital.

Deuda activa es la que contrae el Estado y tanto directa como indirectamente se gasta para incrementar el poder productivo de la comunidad.

La última subdivisión clasifica la Deuda Pública en relación con la fuente de donde se tomarán los recursos que permitirán los intereses y la amortización; de acuerdo con esto, el empréstito gubernamental puede ser autoliquidable. Se está en presencia de deuda autoliquidable cuando las entradas que se obtuvieron fueron invertidas en empresas que producen unos ingresos monetarios; un servicio telefónico propiedad del Estado que puede cobrar precios en los que se incluya una utilidad similar a la que se incluya una utilidad similar a la que otorguen firmas del mismo tipo, con lo que este tipo de deuda y la privada han sido creado con el mismo propósito. Cuando se ejercen gastos para realizar obras u ofrecer servicios que no tengan ingresos monetarios, si estos gastos son provenientes de deuda pública se dice que ésta es no autoliquidable; si por otro lado, la inversión pública se dirige a grandes renglones como grandes obras de riesgo, caminos, puestos, y demás medios de comunicación, así como la explotación de recursos naturales, o se canaliza hacia el mejoramiento del hombre, como la educación, salud, seguridad pública.

La palabra empréstito proviene del vocablo latino in y praestitus, de prestare, prestar. En un sentido amplio significa del préstamo del dinero que se toma o se recibe. En su sentido restringido que es el más usual, denota el préstamo que toma el Estado y las demás instituciones públicas.

Por medio del empréstito el Estado obtiene ingresos extraordinarios contra la

promesa de pago del capital de los intereses correspondientes en lugar, moneda y demás condiciones estipuladas. Al empréstito se le considera como una percepción anticipada de ingresos ordinarios en razón de que el servicio de la deuda se cubre habitualmente con recursos obtenidos de las fuentes ordinarias de ingresos.

El empréstito se ha utilizado por la mayoría de los países subdesarrollados, con el propósito, precisamente, desarrollarse a través de la formación de capital, motivo por el cual se ha considerado que este tipo de obligaciones debe de tener como contrapartida activos públicos. Es por eso que la oportunidad de recurrir al empréstito es de suma importancia. Así, por ejemplo, se considera que en las épocas de depresión es más conveniente recurrir a él que en épocas de auge, con lo que se espera, a través del efecto multiplicador del gasto público, estimular la actividad económica.

Los déficits en las operaciones financieras, resultan de la mayor dimensión de los gastos públicos con relación a los ingresos ordinarios, que pueden originarse por un incremento de los gastos haciendo insuficientes los ingresos; por una disminución de los ingresos, no cubriendo los gastos, por alguna otra modalidad con efectos semejantes.

Las calamidades que por su carácter imprevisible suelen originar situaciones de profundo desequilibrio en las finanzas gubernamentales al elevar el gasto público, con motivo de las erogaciones extraordinarias que deben realizarse para hacer frente a dichas calamidades.

Las guerras, que son fenómenos no deseables desde cualquier punto de vista, a pesar de las ventajas que suelen atribuírseles. Es verdad que un estado de guerra acelera el desenvolvimiento técnico-industrial a un grado superior, pero lo mejor sería obtener esos progresos atribuidos al estado de guerra pacíficamente, ya que éste significa erogaciones extraordinarias, además de la destrucción de género humano y de recursos económicos tanto del vencedor como del vencido.

Uno de los grandes avances de nuestro país en el campo de los empréstitos fue la expedición por parte del Congreso de la Unión, de la Ley General de Deuda Pública, de 29 de diciembre de 1976, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 del mismo mes y año. Se trata de una ley que viene a reglamentar la fracción VIII del numeral 73 de

nuestra Carta Magna, dicha ley viene a desarrollar la aplicación de dicho precepto constitucional.

La primera facultad que la fracción VIII otorga al Congreso de la Unión es la de establecer las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, como anteriormente ya se había señalado.

Esta ley reglamentaria de la fracción VIII del precepto 73 de la Ley Suprema, señala las bases generales que necesariamente tendrá que tomar en cuenta el Ejecutivo Federal para la contratación de empréstitos. Esto quiere decir que el Ejecutivo en ningún momento podrá alejarse de los fundamentos generales contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación. Innegablemente que el Ejecutivo tiene márgenes de discrecionalidad y alternativas a seguir, pero no siempre dentro de los supuestos establecidos en la ley.

Faya Viesca menciona que la constitucionalidad de los empréstitos depende esencialmente del total apego a la ley por parte del Ejecutivo. Su libertad de acción está limitada a las bases generales, bases que no podrán ser interpretadas por el Ejecutivo, sino estrictamente acatadas y cumplidas.

Por su parte, el artículo 126 de nuestra Constitución Política estatuye "que no podrá hacer pago que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior". Así, para efectuar los pagos destinados a cumplir con los créditos contratados, dichos pagos deberán estar previstos preferentemente por el presupuesto de egresos de la Federación, o en su caso, en una ley posterior. Es importante destacar que de igual manera, la ley de Ingresos fija el monto de los recursos crediticios, tanto internos como externos, que podrá contratar el Gobierno Federal en ejercicio fiscal correspondiente.

La actividad financiera del Estado comprende la recaudación de ingresos de la administración y ejercicio, considerando los mecanismos de control sobre los mismos. Los recursos financieros necesarios para satisfacer los gastos públicos que provienen de la imposición de la venta de servicios que presta y produce el Estado, de la emisión de moneda y del endeudamiento interno y externo.

En este último aspecto se concibe a la Ley de Deuda Pública como el conjunto de obligaciones pasivas directas o contingentes derivadas de financiamientos contraídos por el Poder Ejecutivo.

Esto significa que la autoridad responsable de la administración de la deuda pública es el titular del ejecutivo federal que deberá obtener la autorización previa del Congreso de la Unión, informar sobre los montos, niveles y características del estado que guarda el crédito de la Nación.

El Estado Mexicano ha recurrido a esta forma de financiamiento para ampliar y sostener programas de los sectores sociales (educación, vivienda, salud, empleo), y para soportar las inversiones de infraestructura. Para estos últimos, las demandas de financiamiento crecen conforme avanza el proceso de modernización e industrialización del país.

Por otro lado, hay que puntualizar que cuando el sector privado nacional se adecua con el exterior contando con el aval del Estado, se genera también deuda pública externa como en punto anterior ya se ha tratado. Además, reiteradamente, se endeudan con el exterior las entidades financieras públicas, cuya función es fomentar las inversiones privada.

El problema de la deuda del país está relacionado con dos factores de particular importancia: por una parte, la adopción de una política económica y por la otra, la generalización de prácticas administrativas corruptas que desvían los recursos contratados de los fines originales que fueron previstos. En este sentido, será importante comentar la política económica que la Administración ha seguido en su propósito de solucionar la crisis financiera.

La contratación del crédito somete al país a riesgos en su economía, principalmente de fenómenos de tipo cambiario y el crecimiento en los niveles de inflación. Pero más importante aún es el hecho de que nuestros acreedores han podido subordinar el tratamiento de nuestra deuda a intereses propios, lo cual conculca nuestra soberanía económica, inclusive llega a condicionar la política económica a seguir por nuestro propio Gobierno.

El Estado se ha convertido en el principal inversionista del país, administra los sectores y actividades que son estratégicos de la economía y provee en forma directa la mayor parte de los servicios públicos y es responsable de satisfacer las prestaciones derivadas de los derechos sociales que consagra la Constitución.

De este modo, la ley Orgánica de la Administración Pública Federal reorganiza las estructuras y fundamentaciones del aparato administrativo vinculando la acción del sector descentralizado con el sector central.

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público cambia la técnica del presupuesto por objetivos, por la parte de presupuesto por programas que ella misma apruebe. Lo más importante de esta reforma legal está en que ahora se constituye el control de tipo contable por el control programático del ejercicio del gasto público federal. Esto es, que el gasto público se subordina, en lo sucesivo, a los objetivos que establecen los planes y programas presidenciales.

Por su parte, la publicación de la Ley General de Deuda Pública se debe a la necesidad de racionalizar el uso del crédito de la Nación y subordinarlo lo mismo que el resto de la actividad financiera del Estado, al cumplimiento de los objetivos del desarrollo de la Nación y destinarlo a la realización de proyectos productivos que a mismo tiempo apoyen el desarrollo nacional, generen recursos suficientes para cubrir el crédito contratado y no rebase la capacidad de pago del país.

La ley General de Deuda Pública pretende recoger, ordenar y sistematizar al conjunto disperso de disposiciones jurídicas que regulan la materia y al mismo tiempo reglamentar el control que el Poder Legislativo debe ejercer, respetando el espíritu de la fracción VIII del artículo 73 constitucional.

En este orden de ideas, la ya citada exposición de motivos indica que de aprobarse dicho proyecto, se permitirá al Congreso de la Unión, conocer, y en su caso, autorizar la programación de la Deuda del Sector Público Federal, estableciendo así un adecuado control del crédito de la Nación.

Para lograr el desarrollo la ley establece la creación de una comisión asesora de financiamiento externo del Sector Público, como órgano auxiliar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la formulación, diseño, aplicación y vigilancia de esta política.

Por último es necesario señalar que la propia exposición de motivos de la multicitada ley reconoce que hasta entonces el crédito público se ha manejado de manera irracional, inconsciente y, con frecuencia al margen de las necesidades y posibilidades del desarrollo nacional; las circunstancias actuales en esta materia caracterizadas por un alto endeudamiento interno y externo, la necesidad de establecer una programación financiera más eficiente, la exigencia de limitar el crecimiento de la Deuda Pública en el conjunto de las finanzas públicas... han hecho concluir al Ejecutivo la necesidad de promover la expedición de una Ley General de Deuda Pública... del tal modo que exista una mayor claridad y comprensión de las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede concentrar o autorizar empréstitos sobre el crédito de la Nación y pagar la Deuda Pública de la Nación.

Cabe destacar que justamente el Ejecutivo elaborador de dicha iniciativa de la ley había fungido como titular de la Secretaría responsable de administrar las finanzas de la Nación. Esto significa que dicho servidor debió conocer perfectamente la situación y la problemática del sector, misma que se agudiza con la con la devaluación del peso mexicano en septiembre de 1975.

Llegó a la convicción de que era necesario sentar nuevas bases para la organización del sector a fin de asegurar que contribuyera a la realización de los objetivos del desarrollo, considerando que el problema financiero del Estado, aún no excedía de la capacidad del control estatal.

Además del artículo 73, fracción VIII constitucional y la ley General de Deuda Pública, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejecutivo Federal de 1996, en su artículo 2 establece algunas reglas que el Ejecutivo debe necesariamente observar en materia de Deuda Pública.

También se autoriza al Ejecutivo Federal, para que a través de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita valores en moneda nacional y contrate

empréstitos, para canje o refinanciamiento de obligaciones del Erario Federal, en los términos de la ley General de Deuda Pública, sin que estas operaciones impliquen endeudamiento neto adicional para el Gobierno Federal. Así mismo el Ejecutivo Federal queda autorizado para contratar créditos o emitir valores en el exterior con el objeto de canjear o refinar endeudamiento externo, sin que ello implique endeudamiento neto nacional para el Gobierno Federal.

Del ejercicio de estas facultades, el Ejecutivo Federal, dará cuenta trimestralmente al Congreso de la Unión, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de los 45 días siguientes al trimestre vencido especificando las características de las operaciones realizadas.

En otro orden de ideas, de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley General de Deuda Pública, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la dependencia del Ejecutivo que le compete manejar la Deuda Pública, tanto de la Federación como para analizar y autorizar las operaciones en que se haga uso del crédito.

Además y en consecuencia con el propósito de la racionalización, la acción pública, por medio de la planeación y la programación, se encomienda a esta dependencia la elaboración de un programa financiero del Sector Público, con base en el cual se manejará la Deuda Pública, incluyéndose de las divisas requeridas para el manejo de la Deuda Pública.

Con el objeto de proporcionar una más eficiente administración del crédito público, La Ley General de Deuda Pública confiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el establecimiento de un registro de obligaciones financieras constitutivas de Deuda Pública en el que se anote el monto, características y destino de los recursos captados tanto particular como globalmente.

Dicha comisión está integrado con representantes de la mencionada Secretaría, del Banco de México, Nacional Financiera, Banco Nacional de Comercio Exterior, Sociedad Mexicana de Crédito Industrial, Financiera Nacional Azucarera y de las entidades del sector público que la dependencia considere convenientes.

Dentro de las principales funciones de esta Comisión están las de asesorar el diseño de la política de endeudamiento externo, proponer medidas de coordinación de las entidades del Sector Público Federal en lo que se refiere a captación de recursos externos, estudiar los programas de financiamiento externo, todos aquellos que permitan asesorar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el manejo de la deuda externa.

Por mecanismos de control se comprenden los actos y medidas preventivas tendientes a garantizar el cumplimiento de los objetivos y propósitos que marca la ley, el primer mecanismo de control en la materia consagra nuestro orden jurídico, consiste en la subordinación de la política crediticia del Estado a la autorización del Poder Legislativo Federal.

Por otra parte, para efecto del presupuesto, la deuda pública comprende las obligaciones provenientes de adeudos contraídos dentro de las asignaciones presupuestales, durante el ejercicio para el cual fueron fijadas, no satisfechas a la terminación del propio ejercicio y los reconocidos expresamente por el Congreso de la Unión.

La deuda pública es el conjunto de obligaciones del sector público de un país en un momento dado. A estas obligaciones, también se les reconoce con el nombre de circulación o tenencia de la deuda.¹⁶

La deuda Pública se puede definir también como el conjunto de obligaciones financieras generadoras de interés. de un gobierno a empresas o a individuos de otros países e instituciones internacionales públicas y privadas.

La ley General de Deuda Pública concibe el término deuda como el conjunto de obligaciones de pasivos, directos o contingentes, derivados de financiamiento y a cargo de las dependencias y entidades del Ejecutivo Federal.

Por financiamiento la ley considera la contratación dentro y fuera del país de créditos, empréstitos o préstamos derivados de la suscripción o emisión de títulos de

crédito o cualquier documento pagadero a plazos; también la adquisición de bienes, la contratación de obras o servicios cuyo pago se pacte a plazos, los pasivos contingentes relacionados con dichos actos y, en general, la celebración de cualquier acto similar.

La deuda pública requiere la concurrencia de los siguientes elementos esenciales; un conjunto de obligaciones de naturaleza económica a cargo del Estado, que éste reconozca dichas obligaciones y esté dispuesto a cumplirlas en el futuro.

Un gobierno puede incurrir en endeudamiento por diversas razones y bajo una variedad de formas e instrumentos, todas las cuales tienen diferentes ventajas e inconvenientes y en conjunto constituyen la Deuda Pública. Las Principales razones son:

1.- Satisfacción de necesidades temporales por insuficiencia de ingresos del gobierno respecto a sus gastos estimados.

2.- Enfrentamiento de emergencias financieras que resultan de la guerra y sus consecuencias posbélicas (pago de costos e indemnizaciones, reconstrucción).

3.- Financiamiento de nacionalizaciones y estatizaciones y de otras formas de intervencionismo y dirigismo.

4.- Obras Públicas para la reactivación económica en fases de recesión y crisis y para el lanzamiento y continuidad del crecimiento (efectos expansivos del empleo, la producción y el consumo).

5.- Resultados de las políticas gubernamentales monetarias (compraventa de papeles públicos por el órgano central, para regular la cantidad a circulante); fiscales (financiamiento deficitario del Estado y sus actividades principales); equilibrio de balanzas comerciales y de pago.

"Es frecuente que al inicio del año fiscal las tesorerías no dispongan de los recursos suficientes para hacerse cargo de los gastos que han de pagar de inmediato. Cuando esto acontece, el tesoro trata de obtener recursos principalmente a través

¹⁰ - Rosas Figueroa López. Teoría General de Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A. Pág. 147

empréstitos a corto plazo, que son los que se ha denominado deuda flotante, ésta se va pagando a medida de que se van obteniendo ingresos por los causes normales. Ahora bien, cuando el Estado requiere hacer gastos excepcionales como en el caso de una guerra, una epidemia o un desastre económico que ponga al Estado mismo en una situación de bancarrota y existe una total imposibilidad de cubrirlos con los recursos ordinarios, es necesario recurrir al empréstito, repartiendo la carga financiera en presupuestos sucesivos.¹⁷

La diferencia entre empréstito y tesoro es que mientras el primero se refiere a un mediano y largo plazo, el segundo hace referencia a un corto plazo, Aunque esta distinción es muy somera, la realidad es que ambos son de tal naturaleza que frecuentemente uno y otros términos se encuentran entrelazados.

Douverger establece que el empréstito y tesoro no solamente proporcionan un anticipo de ingreso sino que asimismo asegura la financiación del "impasse" presupuestario. La corriente moderna considera que el empréstito es un auténtico recurso, una fuente de ingresos de tipo ordinario como los impuestos. En tanto que el propósito del tesoro público no es sólo destruir los recursos existentes durante un año, desde el inicio y hasta el fin de la ejecución del presupuesto.

El empréstito es un instrumento poderoso que el Estado tiene a su disposición para realizar aquella obra necesaria y no sacrificar con la carga de recursos requeridos a las generaciones presentes o a las futuras. Esos recursos que el Estado recibe prestados los van a ir liquidando durante varios años.

Para la doctrina clásica el empréstito es radicalmente opuesto a los impuestos. En cambio, los hacendistas modernos afirman que el empréstito no es radicalmente opuesto al impuesto tanto en estructura jurídica como financiera, ya que sí constituye una verdadera fuente de ingresos, como el impuesto.

En el caso de la deuda pública, la carga real se comparte por muchas personas que en el futuro tendrán que pagar mediante impuestos y otro tipo de reducciones de sus

¹⁷ - Faya Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A de C.V México, 1994, pág. 162

rentas privadas, el capital y los intereses correspondientes. Los que pagan un impuesto se ven disminuidos en el presente en sus rentas personas, recayendo sobre ellos una carga cierta, no trasladable a generaciones futuras, sin posibilidades de recuperación.

Según Fotorrouge, las diferentes opiniones con relación a la naturaleza jurídica pueden clarificarse en tres grupos. El primero considera al empréstito como un acto de soberanía, negándole cualquier característica de tipo contractual, originando así una obligación unilateral de Derecho Público. El segundo, en cierto modo deriva de lo anterior, y haciendo una distinción entre empréstito internacional e interno. El tercero asigna al empréstito una naturaleza contractual, admitiendo cuatro divisiones: Control de Derecho Privado, Contrato de Derecho Público, Contrato Reglamento o de colaboración y Contrato Sui Generis. Como se ha visto existen diversas interpretaciones al respecto, es por eso, que es conveniente desglosar un esquema de las distintas corrientes para facilitar el desarrollo del tema.

I.- Acto de Soberanía.

La obligación unilateral de Derecho Público.

II. Según la soberanía legislativa del Estado.

Distinción entre empréstitos internos e internacionales.

III. Naturaleza Contractual.

Contrato de Derecho Privado.

a) Contrato Ordinario

b) Contrato Colectivo.

c) Contrato de Adhesión.

Contrato de Derecho Público.

a) En general.

b) de derecho administrativo.

Contrato reglamentario o de colaboración de naturaleza mixta.

Por último, es importante señalar que no puede haber ejecución ante autoridad judicial y menos en el orden internacional porque, ni aun suponiendo, puede concebirse la existencia del tribunal competente para enjuiciar un acto de soberanía, menos aún puede admitirse la intervención diplomática ante el gobierno deudor, como aún lo pretende una parte de la doctrina europea, muy atenta a defender por cualquier medio las inversiones de sus capitalistas y de que tantas señales ha tenido los países débiles a diferencia de los poderosos, a cuyo respecto no se ha intentado semejantes procedimientos de coacción (ejemplo de esto E.E.U.U. con México), La obligación asumida por el Estado reposa, exclusivamente en la confianza que inspira y se traduce en su prestigio en el mercado nacional e internacional; las garantías que algunas veces se han acordado en los empréstitos, a parte de humillantes para la dignidad nacional, son inoperantes en la práctica por la falta de medios ilícitos para hacerlas efectivas.

La Segunda corriente a la que pertenecen Warin, Kufman, Freud, y Fischer Williams señala que el centro de sus ideas es el concepto de soberanía legislativa de Estado, estableciendo una diferencia entre empréstito interno y empréstito internacional, en el primer caso, el prestamista quedará sometido incondicionalmente a la potestad legislativa del estado prestatario, en tanto que en el acto externo la soberanía estatal no puede modificar unilateralmente el contrato como tampoco podría hacerlo con un tratado, por lo cual el prestamista extranjero goza de la protección del Derecho Internacional.

Con respecto a nuestro tema, existen dos posiciones, el empréstito concebido como una obligación unilateral derivada de la soberanía y el empréstito como obligación bilateral, ya como un contrato ordinario, con igualdad entre las partes y obligaciones reciprocamente exigibles, o como un convenio celebrado entre quien ocupe una posición prominente y un particular cualquiera. Entre éstas se ubican opiniones intermedias, como la situación reglamentaria que podría derivar de un contrato atípico o en una relación obligatoria e inmodificable por la aceptación de un acto y como la que pretende efectuar distinciones en la soberanía legislativa del Estado.

II.D. Los Egresos Públicos.

Al hablar de los Egresos Públicos, nos referimos fundamental al Presupuesto de

Egresos de la Federación, que a su vez se constituye por el conjunto de los egresos del Estado empleados en los servicios públicos, obras públicas y en general todas aquellas actividades que estén encaminadas al desarrollo de la sociedad en un marco de equidad.

Gabino Fraga considera que ". Por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos los que se determinan a la satisfacción de una necesidad individual".¹⁸

Por su parte Flores Zavala manifiesta que "... El Estado, no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios".¹⁹

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31 fracciones XIV, XV, XVI y XVII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la responsable de intervenir en lo relativo a los egresos de la Federación. En efecto dicho precepto legal, nos señala que a la mencionada Secretaría de Estado le compete " Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional; Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el de Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República. Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, llevar acabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del Gasto Público Federal y de los presupuestos de egresos.

Asimismo el artículo 74, fracción IV, primer párrafo de la Constitución General de la República establece como facultades exclusivas del Congreso de la Unión él: "Examinar discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben de decretarse para cubrirlo,

¹⁸ -Fraga Gabino, Op. cit., págs. 326 y 327.

¹⁹ - Flores Zavala, Op. cit. Ernesto, pag. 142

así como revisar la cuenta Pública del año anterior”.

Como podemos observar, a los egresos de la Federación podemos identificarlos como el tan sonado y llamado “gasto público”. Su importancia es determinante para el desarrollo económico de un país, por lo que su trascendencia en el ejercicio de éste, influye determinadamente en el ámbito económico y social del Estado.

II.E. El Gasto Público.

El presupuesto de Egresos se forma con las previsiones financieras anuales en las que se calculan y analizan los gastos necesarios que el Estado debe hacer.

El gasto público, es un documento elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el Ejecutivo Federal envía a la Cámara de Diputados para su revisión y aprobación. Contiene en su primera forma una enumeración de las dependencias administrativas generales como a las Secretarías de Estado, los Departamentos administrativos y demás organismos antes mencionados y la suma total del presupuesto.

El gasto público comprende los gastos corrientes, los gastos de transferencia, los gastos de capital y otros gastos “ son erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivos o deuda pública.

Por lo que concluimos que gasto publico, es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos –sociales.

La Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronuncio ejecutorias en 1969 con que sostuvo que tiene el carácter de gasto publico “el determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observación de lo mandado por las mismas normas constitucionales” y que el concepto material del gasto publico” estaba en el destino del impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado, encargado al respecto”.²⁰

²⁰ Citada por Francisco de la Garza. Informe a la S.C.J.N., Sala Auxiliar, PP-23-26, Ob. Cit., pág. 142

II.F. Las Fuentes del Derecho Fiscal.

II.F.1. Concepto.

La palabra fuente, tiene su raíz etimológica en el termino latino "fons, fontis", con el cual se significa el manantial de que brota de la tierra.²¹

Esta palabra se usa en sentido metafórico y se llevo al campo del Derecho, y así frecuentemente encontrar que se hable de fuentes en el campo del derecho, para buscar de donde brota o emana este producto social que rige la conducta de los seres humanos.²²

En materia jurídica el término fuente significa investigar el origen de una disposición jurídica. es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho.²³

La fuente del Derecho emana de un hecho social, el cual es considerado por el órgano encargado de redactar la ley, precisamente para adecuar la legislación a la realidad social, y es así como los cambios económicos, políticos, filosóficos, culturales, las devaluaciones, los movimientos armados, los descubrimientos científicos, el desarrollo tecnológico que tiene una sociedad determinada, originan el derecho, él cual al desarrollarse adopta diversas formas.²⁴

El sentimiento de lo jurídico encuentra su principio, en la misma conciencia de los individuos, quienes viven en sociedad; es por ello que el Derecho tan pronto se manifiesta como producto del espíritu popular que, desenvolviéndose a través de diversos cauces, se concreta en normas.²⁵

II.F.2. Clasificación.

²¹ Diccionario de la Lengua Española, *ibid.*, pág. 707

²² Gutiérrez y Gonzalez, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Ed. Porrúa, 12 Edición, México, 1999. Pág. 151

²³ Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho, Porrúa, 9ª. Ed , México. 1990 pág. 37.

²⁴ García Máynes, Eduardo, *ibid.*, pág. 52

Las formas que adopta el derecho son fuentes reales, materiales o primarias, fuentes históricas y fuentes formales.

Las fuentes reales son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas, lo que significa, que el órgano legislador toma en cuenta las situaciones reales que tiene la sociedad equiparadas con necesidades las que son atendidas con la creación de normas.

Las fuentes históricas son aquellos documentos ciertos que han transcurrido a través del tiempo y que se refieren al derecho. En el pasado estos documentos eran de índole más diversa: papiros y pergaminos, inscripciones en estelas o en monumentos arqueológicos, tablillas de arcilla en las que los sumerios, babilonios y asirios estampaban sus leyes y contratos, citas jurídicas contenidas en la literatura latina. Todos estos documentos reciben el nombre de fuentes históricas del derecho.

Y por último, las fuentes formales son los procesos de manifestación de las normas jurídicas. Comprendiendo dentro de este precepto la legislación, como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes. En este aspecto García Máynes considera que la ley no es fuente del derecho sino es producto de la legislación.²⁶

En este sentido, el profesor Acosta Romero no concuerda con este precepto, toda vez que, señala que otros autores consideran como fuentes formales aquellas normas que revisten una forma determinada, única mediante la que el Estado establece su aplicación. Indicando que éste precepto confunde el procedimiento de creación de la norma, con la fuente de la norma. Por lo que al hablar de fuentes formales se refieren al procedimiento mediante el cual se formaliza una norma jurídica, sin convertirse en fuente o lugar de donde parte la misma, pues desde este punto de vista estrictamente lógico, son dos situaciones muy distintas, una es, el procedimiento de formación, y la otra la

²⁵ Moto, Salazar Efraín, Elementos de Derecho, 43 Ed., Porrúa, 1998, pág.

²⁶ García Máynes, Eduardo, *ibid.*, pág. 52.

del Estado, gobierno, etcétera.

2-Los principios valoratorios que conforman toda la organización del Estado así como metas que persigue con su actuación.

3.- La garantía y protección de los derechos fundamentales y libertades públicas.

A través de los principios en comento, se organiza la vida social y facilita la realización de los fines del Estado.²⁸

En otro sentido, la ley se manifiesta como el acto del Poder Legislativo, que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, es decir, es aquel conjunto de normas jurídicas emanadas del poder público, y que constituye el medio empleado por este para establecer el derecho positivo, haciendo accesible su conocimiento a los integrantes de la comunidad.

La ley es la norma jurídica y general dictada por legítimo poder para regular la conducta de los hombres o para establecer los órganos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

La ley es la fuente más importante de todo el derecho, particularmente del derecho fiscal ya que a partir de estos preceptos se establecen las obligaciones y deberes de los gobernados.

Tiene como característica la supremacía sobre cualquier otra regla, anulando aquellas que se le opongan, y que no puede ser modificada ni derogada mas que a través de una nueva disposición del órgano legislativo. Se crea a través de un proceso que se conoce como proceso legislativo, el cual se manifiesta en las siguientes etapas:

1. Iniciativa.- Corresponde al Presidente de la República, Diputados y Senadores al Congreso de la Unión, y legislaturas de los Estados" - primera parte del inciso h,

²⁸ Serra Rojas, Andrés. *ibid.*, pág. 384

artículo 71 constitucional -.

2. Discusión.- Es el acto a través del cual se analizan las iniciativas propuestas ante el Congreso de la Unión. En materia tributaria, corresponde a la Cámara de Diputados fungir como Cámara de origen y a la Cámara de Senadores como revisora, con el propósito de considerar si son aprobadas o no, ya sea de manera parcial o total.

3.- Promulgación es la acción que se realiza una vez que el proyecto haya sido aprobado por el Congreso de la Unión, se pasará al Ejecutivo, donde éste, la aprobará en caso de estar de acuerdo oficiándola bajo la siguiente fórmula: "El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (texto de la ley o decreto)".

4.- Publicación es el acto donde el proyecto ya promulgado se manda publicar en el Diario Oficial de la Federación, para darse a conocer a quienes estará a cargo sé observancia.

5.-Iniciación de vigencia.- es el momento en que la ley entra en vigor con toda su fuerza obligatoria.

Los Tratados Internacionales

Los tratados Internacionales son considerados, como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes, y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, y constituyen una fuente formal del derecho.

Con fundamento en el artículo 133 constitucional los tratados internacionales celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, tendrán el carácter de Ley Suprema de la Unión, siempre que estén de acuerdo con al Constitución.

Por lo que, el tratado contiene normas de conducta establecidos entre dos o más sujetos de Derecho Internacional, constituyendo instrumentos internacionales a través de

los cuales consignan compromisos internacionales, pues constituyen normas generales de observancia obligatoria en todo un país, incluyendo autoridades federales, estatales y municipales, así como a los particulares, en la medida que se obliga dentro de las hipótesis normativas que contiene en el tratado.

El Reglamento.

La palabra reglamento deriva del vocablo de reglar y éste, a su vez, del latín *regulare*. Es el acto jurídico formalmente administrativo, se le atribuye en términos del artículo 89 fracción I de la Constitución al facultar al Presidente de la República y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinado de modo general y abstracto los medios para ello.²⁹

Es expedido unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República el reglamento, o por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal en virtud de las facultades discrecionalmente que les han sido conferidas por la Constitución, son dictadas para la atención pormenorizada de los servicios públicos, para la ejecución de la ley, y para la función de la Administración Pública. Su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 89 fracción I al establecer: que se faculta al Presidente a ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Se advierte que esta actividad legislativa, corresponde únicamente y a discreción al Presidente de la República como titular del Poder Ejecutivo, su ejercicio es espontáneo, ya que no esta sujeto a ninguna delegación legislativa, su límite implica que no puede excederse en los mandatos de la ley, contrariar o alterar sus disposiciones por ser precisamente la ley su medida y justificación.

Los reglamentos quedan sin materia al abrogarse la ley que reglamentan y excepcionalmente seguirán aplicándose cuando expresamente así se disponga en la

²⁹ Garza, Sergio Francisco de la . *ibid.*, pág. 44

nueva ley, o cuando se determina así por el titular del Ejecutivo, al considerar que la materia de la nueva ley requiere de las mismas disposiciones reglamentarias antes expedidas, aun cuando sea parcialmente, declarándolo en un nuevo acto, que deberá contener los mismos requisitos formales y de publicidad, y tendrán que cumplir con los requisitos del artículo 92 constitucional, que consisten en el refrendo del Secretario o Secretarios de Estado que interese la materia del reglamento, y deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación.

De acuerdo con la legislación mexicana existen los siguientes tipos de reglamentos:

Encontramos que son los reglamentos administrativos dentro de estos se encuentran los ejecutivos, los Interiores de la Administración Pública así como los Gubernativos y de policía y buen Gobierno. Al respecto, los reglamentos administrativos son un conjunto de normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República o por un órgano competente y facultado para ello; éste conjunto de normas crean una situación jurídica general, abstracta, sin que en ningún momento regule una situación jurídica concreta, éstos reglamentos son dictados para la atención pormenorizada de los servicios públicos, facilitando la aplicación de la ley.

Como sabemos el fin del reglamento es facilitar el cumplimiento de la ley; en el caso de los reglamentos interiores de las dependencias de la administración pública, estos se derivan de las disposiciones de la ley Orgánica de la administración pública federal, que requieren un reglamento para hacer efectivas las disposiciones relativas a cada dependencia.

Los reglamentos de ejecución y orgánicos, la doctrina no identifica a los autónomos, a los de necesidad y a los delegados.

Son reglamentos autónomos aquellos que no derivan de una ley, sino que es directamente la constitución la que prevé su existencia.

Por otro lado, los reglamentos gubernativos y de policía y buen gobierno son ordenamientos de carácter general que expiden las autoridades administrativas para cuidar el orden, la seguridad y la tranquilidad pública, su fundamento se encuentra en el artículo 21 constitucional.⁴¹

En los Estados que conforman la Federación corresponde a las autoridades municipales la aplicación de los reglamentos gubernativos y de policía; en el Distrito Federal la Asamblea de Representantes es la encargada de legislar en materia administrativa, cuyas disposiciones se encuentran plasmadas en la ley su Ley Orgánica.

En otro rubro, se encuentran los reglamentos legislativos se manifiestan como el único caso en el que el Congreso de la Unión puede expedir reglamentos, es decir, cuando cada Cámara dicta su respectivo reglamento interior, cuyo propósito es la regulación de su organización interna. En la actualidad existe el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos expedido por el propio Poder Legislativo. Su fundamento lo encontramos en él artículo 77 fracción III de la Constitución.

Y por último los reglamentos judiciales se refieren a la facultad que tiene el Consejo de la Judicatura Federal para el cumplimiento de sus funciones que son la administración, vigilancia y disciplina del Poder Judicial de la Federación con excepción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para expedir acuerdos generales para el adecuado ejercicio de sus funciones. Su fundamento constitucional se encuentra en el artículo 100 sexto párrafo que dice "El Consejo estará facultado para expedir acuerdos generales para el adecuado ejercicio de sus funciones, de conformidad con lo que establezca la ley."

Los Decretos.

La palabra decreto deriva del verbo latino " decernere, decrevi, decretum,

⁴¹ Diccionario de la Lengua Española, idem, pág. 473

acuerdos o "resolución ", de acuerdo con el diccionario Real Academia Española se entiende por decreto: la resolución, decisión o determinación del jefe del Estado de su Gobierno o de un Tribunal o juez sobre cualquier materia o negocio" .³¹

El decreto es toda resolución o disposición de un órgano del Estado, sobre un asunto o negocio de su competencia que crea situaciones jurídicas concretas que se refieren a un caso o particular relativo a un determinado tiempo, lugar, instituciones o individuos que requiere de publicidad, a efecto de que sea conocida por las personas a las que va dirigido.

Conforme a nuestro sistema jurídico, existen tres clases de decretos que son: legislativos, presidenciales y judiciales.

Los decretos legislativos están previstos en la Constitución en los artículos 70 y 72 que dicen "Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto..." y " 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...", esto quiere decir, que el primer artículo prevé que todas las resoluciones del Congreso tendrán el carácter de decreto; y el segundo, el procedimiento de discusión, interpretación, reforma de los decretos.

Decreto Presidencial tiene varias clasificaciones que son: el decreto ley, el delegado, y el reglamentario.

El Decreto Ley se manifiesta cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación, como ejemplo el previsto en el artículo 29 Constitucional donde quedan suspendidas las garantías individuales, otro caso es el previsto por el artículo 73, fracción XVI de la misma Constitución, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de

invasión de enfermedades exóticas en el país.

En este sentido, podemos establecer que el decreto ley es la decisión del Poder Ejecutivo sobre una cuestión de urgencia dictada durante el periodo de receso del Congreso, cuya aplicación practica inmediata no puede eludir por así exigirlo el interés general.

Por otro lado es necesario que sea ratificado por el Poder legislativo de conformidad con el artículo 71 y 72 constitucional el procedimiento que se explico en el proceso legislativo que de la ley; condición resolutoria de la que depende su transformación en ley si resulta aprobado o su extinción si no es ratificado. Esta situación no implica una usurpación de la potestad legislativa, pues el acto solo podrá completarse con la ulterior aprobación legislativa que le confiere el carácter y fuerza de ley, ya que el Poder Ejecutivo al dictarlo no actúo por delegación del Congreso, sino haciendo uso de una cierta autorización genérica emergente de su carácter de colegislador, ante un asunto excepcional que demando su impostergable regulación.

En otro aspecto, el decreto-delegado se manifiesta, cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley, por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria en favor del Presidente de la República, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo de la Ley Fundamental, por virtud de la cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, emitidas por el mismo Poder Legislativo, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país. la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

En cuanto a su característica esencial del decreto delegado, estriba en que el Congreso de la Unión delega la facultad al Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos.

En consecuencia el poder administrador podrá dictar esta decisión cuando lo

autoriza una ley dentro de los términos quede delimitada la delegación.

De conformidad con el artículo 29 constitucional, el Congreso concederá las autorizaciones necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, al suspenderse, las garantías individuales.

Por otro lado, este decreto por su carácter de acto administrativo, configura una situación especial con respecto a la promulgación y a la revocación. En lo que respecta a su promulgación, el decreto por su propia sustancia no aparece subordinado taxativa e ineludiblemente a solemnidades de las que dependa su existencia y fuerza ejecutoria como ley.

En conclusión el decreto es la decisión de un órgano del Estado, la cual crea situaciones generalmente concretas e individuales, y requiere publicidad a efecto de ser conocida por aquellos a quienes va dirigido. Esta fuente la estudiaremos con mayor abundamiento en el subcapítulo III.C.

Las Circulares.

El funcionamiento de la organización pública, requiere de una serie de mecanismos que permitan la fluidez de instrucciones dentro de la organización jerárquica. Estas instrucciones que orientan la actividad de los servidores públicos reciben el nombre de circulares.

La palabra circular deriva del latín "circulare" la cual se refiere al procedimiento que describe un círculo desde su lugar de origen, para volver al mismo lugar, después de haber pasado por diversas etapas.³²

En este sentido, las circulares contienen un conjunto de disposiciones de carácter interno, dirigidas por los órganos superiores hacia los inferiores para especificar interpretación de normas, de acuerdos, de decisiones o procedimientos.

³² Diccionario Jurídico Mexicano Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, 3ª. Ed. 1994, pág. 2752.

Se pueden identificar dos tipos de circulares, las particulares y las de las autoridades que contienen un conjunto de disposiciones de carácter interno, dirigidas por los órganos superiores hacia los inferiores para especificar la interpretación de normas, de acuerdo, de decisiones o procedimientos.

Los principios de la circular son los siguientes:

1.- la circular administrativa deriva de las facultades de decisión y mando de los órganos superiores, dentro de la relación de jerarquía hacia los inferiores.

2.- La circular no requiere por lo general de forma predeterminada, ni de requisito de publicidad, su forma, desde luego es escrita, muchas veces va dirigida por correo a los interesados, cuando contenga disposiciones reglamentarias o generales.

Nuestro sistema jurídico regula la existencia de las circulares, en el Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 35 que "los funcionarios fiscales debidamente facultados podrán dar a conocer el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación" y si son emitidas por el Ejecutivo, su base jurídica esta en el artículo 89 fracción I y 92 de la Constitución.

La Jurisprudencia.

Retomando las fuentes formales del Derecho encontramos la jurisprudencia. El vocablo jurisprudencia, tiene tres acepciones usuales en el derecho; el doctor Juan Carlos Smith, respecto a la primera acepción nos dice que sirve para aludir de modo muy amplio y general a la ciencia del Derecho; la segunda de ellas, se refiere al conjunto de pronunciamientos de carácter jurisdiccional dictados por órganos judiciales y administrativos y la tercera de las acepciones, es la mas generalizada, se utiliza para identificar al conjunto de sentencias dictadas en sentido concordante acerca de una determinada materia.

Al respecto, la jurisprudencia es la interpretación uniforme del derecho al caso concreto, es decir, la función de la jurisprudencia no es la de crear derecho, sino interpretar lo formulado por el legislador a una situación específica, y que persigue hacer efectivo el principio de la igualdad de todos los miembros del Estado ante la ley y ante el derecho en general.

En este sentido la jurisprudencia y asentando lo que manifiesta el maestro Francisco de la Garza cuando dice que la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente, sino sólo es la interpretación de la voluntad de la ley; es decir, no crea una norma nueva, sino afianza el contenido y alcance de una existente.³³

En nuestro país la jurisprudencia es creada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en Salas y es obligatoria para los Tribunales Colegiados, Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales de fuero común de las entidades federativas, Tribunales Administrativos Federales y locales, Tribunales de Trabajo, así como también es creada por los Tribunales Colegiados de circuito que funcionen dentro de su jurisdicción territorial.

En materia fiscal la formación de la jurisprudencia es creada a través de tres resoluciones no interrumpidas por otro en contrario, por tanto solamente la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación puede crearla, y lo hace a través de una resolución sobre contradicciones de las Salas Regionales. También se fijará jurisprudencia por alguna sección de la Sala Superior, siempre que se apruebe cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.

Por otro lado, la jurisprudencia del Poder Judicial, es obligatoria para éste poder y se crea de tres modos; uno es mediante confirmación de criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de sus Salas, y de los Tribunales Colegiados; mediante resoluciones que dicte la Corte en procedimientos para dirimir las contradicciones de tesis entre los Tribunales Colegiados; y mediante los considerados que funden los puntos resolutive de las sentencias que pronuncie la Suprema Corte de Justicia de la Nación

³³ Garza, Sergio Francisco de la, *ibid.*, pág. 50

respecto de las acciones de inconstitucionalidad y las controversias que se refiere el artículo 105 constitucional, el fundamento de esta jurisprudencia se encuentra en el artículo 94 de nuestra Carta Magna.³⁴

La Costumbre.

Otra fuente formal dentro de nuestro sistema jurídico, es la costumbre como manifestación histórica del Derecho, definiéndose como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas³⁵

La costumbre se clasifica en costumbre interpretativa la cual determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; y la costumbre introductiva es la que establece una norma jurídica nueva para regir una relación no regulada expresamente por la ley y la costumbre derogatoria que implica la derogación de una norma jurídica preexistente a la substanciación por una norma diversa.³⁶

La Doctrina.

Son los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, con la finalidad de interpretar sus normas, en otras palabras se integra por el conjunto de estudios y opiniones que los autores del derecho realizan o emitan en sus obras, es decir, son opiniones y además interpretan la ley los autores de derecho, en otras palabras es el conjunto de ideas expuestas por doctinarios del Derecho se denomina doctrina.³⁷

Los Principios Generales del Derecho

³⁴ Constitución Política Mexicana Comentada, Ed. del Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1990, pág. 954.

³⁵ Moto Salazar, Efraín, *ibid.*, Págs 10-11

³⁶ - Garza, Sergio Francisco de la, *ibidem*, pag 51

³⁷ - Moto Salazar Efraín, *ibidem*, pág 11

Es el conjunto de verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general y que sirven de base para que el juez pueda dar solución a un caso concreto, cuando no haya disposición legal aplicable. Dichos principios son la base para la ciencia misma del derecho, los cuales, son aplicables a todos los regímenes jurídicos, puesto que tienen validez universal.

En otras palabras los principios generales de ética social, derecho natural o axiológica jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.

El fundamento de estos principios es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano. Así, el principio de " dar a cada quien lo suyo" indica el comportamiento que el hombre ha de tener con otros hombres a fin de mantener la convivencia social; este ejemplo explica como el principio "dar a cada quien lo suyo" se impone como obligatorio: su cumplimiento es necesario - con necesidad de medio a fin - para el perfeccionamiento del hombre, dichos principios son obligatorios porque definen un comportamiento que la razón descubre ser necesario al perfeccionamiento del hombre.

En nuestra legislación los principios generales del derecho son una fuente del derecho y tiene su fundamento, en el artículo 14 constitucional cuando dispone que en los juicios del orden civil, las sentencias deberán ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en Los Principios Generales Del Derecho.

II.F.3. Los Decretos.

Recordando que la palabra decreto deriva del verbo latino " decernere, decrevi, decretum, acuerdos o "resolución ", de acuerdo con el diccionario Real Academia Española se entiende por decreto: la resolución, decisión o determinación del jefe del

Estado de su Gobierno o de un Tribunal o juez sobre cualquier materia o negocio".³⁸

El decreto es toda resolución de un órgano competente del Estado de interés común, destinado a la regulación de casos concretos, en determinado tiempo, lugar, así como a la actividad desarrollada por corporaciones, establecimientos o personas, que no constituyen una ley pero crean situaciones jurídicas, sino otro tipo de decisiones que igualmente pueden provenir de un Poder Legislativo que de un Poder Ejecutivo.

Su origen se somete a la actuación de la función administrativa, para establecer medidas necesarias para proveer a la eficacia de las funciones administrativas y gobierno, para el ejercicio de derechos, deberes e intereses de la administración pública y de los particulares con respecto de ella.

El decreto presenta características que lo diferencian de otros como un acto administrativo puro y simple que crea una regla pública, el cual se precisa en una decisión del poder ejecutivo y también de otras autoridades administrativas que lo dictan en uso de sus facultades conferidas por la ley; se encuentra sujeto condiciones esenciales de legalidad, requisitos que exigen no infringir el orden jurídico, debe ser refrendado por el secretario de Estado de cuya esfera compete su actuación, así como también requiere que se publique en el Diario Oficial de la Federación para adquirir **fuerza legal y fuerza ejecutiva**. Por último, como género de fuente formal del derecho, tiene el carácter jerárquico de secundario por encuadrarse en el derecho reglamentario y porque su contenido y efectos jurídicos están siempre en la ley de la cual depende su existencia; su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 89 fracción I y 92 de la Constitución.

Conforme a nuestro sistema jurídico, existen tres clases de decretos que son legislativos, presidenciales y judiciales.

El decreto legislativo es una resolución particular, es decir, el Congreso federal expide además de leyes y sus reformas, también disposiciones de carácter particular, por

³⁸ Diccionario de la Lengua Española. *ide* pág. 473.

ejemplo lo es cuando se otorga un permiso a un ciudadano mexicano para que pueda prestar servicios para un gobierno extranjero, o para aceptar y usar condecoraciones que éste le confiera; su fundamento se encuentra en el artículo 70 constitucional.

Por otro lado, conforme al artículo 92 Constitucional se establece tres clases de decretos cuya facultad es del Presidente expedir:

El decreto ley es un acto legislativo dictado en épocas anormales por el Ejecutivo. Se presenta cuando su fin es la suspensión de garantías para superar un estado de necesidad provocado por una invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquier otro hecho, físico o no físico, que pudiera poner a la sociedad en grave peligro. Esta suspensión de garantías no puede contraerse a un solo individuo, pueden suspenderse en un determinado lugar o en toda la república, solo se hará por un tiempo limitado, bien establecido que durará por el tiempo que tarde la emergencia o bien por un período de sesiones del Congreso con la posibilidad de establecer prórrogas.

Las autorizaciones de las que habla este artículo entrañan como facultades legislativas, como una mayor amplitud en la esfera propiamente administrativa. El primer efecto se produce luego de cesar la emergencia, es regresar a la vigencia de las garantías en los términos antes descritos a la suspensión. Está legislación de emergencia debe desaparecer, toda vez que igualmente han desaparecido las causas que la motivaron.

El decreto delegado es aquella facultad extraordinaria para hacer frente a situaciones de excepción, y opera cuando el ejecutivo ejerce sus facultades extraordinarias, para mantener el equilibrio de la balanza internacional de comercio del país, siempre y cuando reúna las siguientes condiciones: como lo es que exista urgencia para regular el comercio exterior, la economía del país; la estabilidad de la producción nacional y cualquier otro propósito en beneficio del país, su fundamento esta en el artículo 131 Constitucional en su segundo párrafo.

El decreto reglamentario es el acto que se dicta para garantizar y facilitar el cumplimiento de una ley, quien debe su origen de manera práctica en función de su actividad administrativa; no dice lo que debe ser derecho, sino lo que es derecho.

encuentra su base jurídica en el artículo 89 fracción I de nuestra Constitución Federal, es decir, es la acción que se manifiesta como la expresión jurídica de voluntad del órgano ejecutivo, que dicta resoluciones en el ejercicio de sus funciones, encaminados a la observancia, cumplimentación, reglamentación y ejecución de las leyes con el propósito de especificar el sentido y alcance de las mismas o para facilitar su cumplimiento, por lo que carece de naturaleza legislativa, ya que no puede versar sobre asuntos que han sido reservados por la Constitución para ser materia de una ley.

Por otra parte nuestra Constitución, en su artículo 92 establece que: " Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

Y por último el Decreto Judicial, en el sentido amplio se trata de cualquier resolución que pronuncian los jueces en casos especiales, también se denomina así el auto o sentencia interlocutoria la fracción I del artículo 79 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal dispone que los decretos judiciales son simples determinaciones de tramite que se dictan dentro del proceso. Los artículos 894 del mismo ordenamiento, así como el artículo 220 del Código Federal de Procedimientos Civiles señalan que las resoluciones judiciales son decretos, autos o sentencias y los primeros se refieren a simples determinaciones de trámite.

Particularmente en materia fiscal, el ejecutivo para que esté en aptitud de emitir decretos como acto jurídico deberá proceder a un análisis de la fundamentación del decreto, si parte del criterio sostenido por la autoridad emisora del decreto de serlo aplicable en su totalidad y de manera indistinta, todo lo contenido en el artículo 39 de Código Fiscal de la Federación desprendiéndose que:

El Ejecutivo Federal podrá dictar resoluciones de carácter general. Haciendo un análisis comparativo del derecho que otorga.

La resolución no debe tener contenido legislativo, ni mucho menos es propio que en el se trate de reglamentar una ley, ya que como sabemos esto es materia del llamado decreto reglamentario.

CAPITULO III. LA TRIBUTACION COMO RELACION JURIDICA ESTADO-GOBERNADO.

El término de principio, el diccionario Real Academia lo define como la base, fundamento origen, razón fundamental sobre el cual procede, discurriendo en cualquier materia.³⁹

III.A. Los Principios de la Tributación de Adam Smith.

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar principios y disponer una serie de efectos que pueden originar la imposición.

Adam Smith establece cuatro principios fundamentales como son: principio de igualdad, certidumbre, comodidad y economía, los cuales en la actualidad siguen teniendo vigencia, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

El primer principio es el de justicia, al respecto Adam Smith señala " Los súbditos del cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercano posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado".⁴⁰

Este principio se manifiesta bajo dos formas: la generalidad y el de uniformidad.

El subprincipio de generalidad se utiliza cuando se exige que los mexicanos, contribuyan a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes.

Por lo otro lado, el subprincipio de uniformidad proclama la igualdad de todos

³⁹ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 21 Ed., Madrid, 1992, pág. 1182

frente al impuesto, esta igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.

El Principio de certidumbre se refiere a que el impuesto que cada individuo esta obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona la incertidumbre da sustento al abuso y favorece la corrupción de cierta gente que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar: el sujeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga, las penas en caso de infracción, es decir, es necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

Por su parte, el principio de comodidad precisa que: Todo impuesto debe cobrarse en la época y de la forma en las que más probable convenga su pago al contribuyente.

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro, y otros, por el contrario; se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente se reciente menos que el que recauda tiempo después de la situación que lo origino.

Finalmente, el principio de economía nos dice que : Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.

Si, por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de un gran número de funcionarios y empleados, cuyos sueldos devoren la mayor parte del producto del mismo, independientemente del costo de equipos de recaudación y control que finalmente lo transforman en antieconómico.

⁴⁰ Citado por Francisco de la Garza, Ob. Cit. pág. 404

De lo anterior, nuestros legisladores se inspiraron en los principios fundamentales de Adam Smith para el ejercicio de la potestad tributaria y que se plasma en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concluyendo que el ejercicio del poder tributario y actuación de las autoridades en esta materia y cualquier otra deben seguir determinados lineamientos que se manifiestan como un conjunto de verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general y que son la base para la ciencia misma del derecho, los cuales, son aplicables a todos los regímenes jurídicos, puesto que tienen validez universal y son atemporales e indiscutibles, es por ello que se establecen en la propia Constitución, para establecer los tributos así como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, y que se convierten en las garantías individuales.

Esto significa que la autoridad, por el hecho de serlo, no puede actuar a su libre arbitrio, sino que debe seguir los lineamientos orgánicos que establece la Constitución, lo que origina las garantías individuales, como prerrogativas fundamentales del hombre inherentes a su personalidad, lo que constituye el objeto tutelado por éstas.

Es por ello que del análisis de las garantías constitucionales se hayan establecidas una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como principios constitucionales de la tributación.

III.B. El Principio de Legalidad.

De acuerdo con la materia de estudio el principio de legalidad comprende que cualquier acto de los órganos del Estado debe estar sujeto a un orden jurídico previamente establecido por el propio estado. Este requisito de legitimidad debe regirse por la norma superior incluyendo su estructura jerárquica, de tal manera que la relación entre norma jurídica y acto de la autoridad, sea de cualquier naturaleza administrativa, jurisdiccional y legislativa debe estar previamente establecida en la ley.

Por lo tanto, el principio de legalidad tributaria comprende que todo acto de cualquier órgano del Estado estará sujeto al derecho positivo vigente, lo que significa que debe estar apoyado a las disposiciones generales, abstractas, impersonales establecidas por el mismo Estado, lo que se debe aplicar es que el tributo debe quedar establecido en una ley, en la que contengan los elementos de sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, tiempo, forma de pago, exenciones y sanciones, las cuales deberán estar debidamente expresados en la ley. Así pues, los gravámenes no serán a título personal, y obligarán a que las autoridades queden ceñidas a la aplicación de la norma general de observancia obligatoria, y en este caso el contribuyente quede enterado en una forma real de la manera de contribuir al gasto público, en este sentido podemos aplicar el aforismo latino " Nulum Tributum sine lege ", que significa que " no hay tributo sin ley.

El principio de legalidad se encuentra regulado en el artículo 31 constitucional en su fracción IV que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversas leyes especiales relativas a los tributos que se refieren a las Leyes de Ingresos de cada ejercicio, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca; lo que significa que solo por ley, formal y materialmente considerada, pueden ser determinadas las contribuciones, esto significa que la ley no sólo determina el hecho imponible donde surge la ley tributaria, sino que además debe suministrar el alcance y contenido para establecer los elementos fundamentales de los cuales se ayuden a definir el cómo, cuanto, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, el objeto, la cantidad de la prestación, la base, tasa, época de pago con precisión y

seguridad para que sea cumplida al margen por la autoridad administrativa correspondiente sin que pueda quedar a su arbitrio o discrecionalidad de la autoridad.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido al respecto lo siguiente:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de la carga tributaria de los gobernados, está establecida en una ley, no significa sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, esté encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, siendo fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."

Así pues, tenemos que la Constitución Federal, regula el principio de legalidad como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizar conforme al texto expreso de la ley, cuya finalidad es, proporcionar al gobernado los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa o judicial, por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan.

Se tendrá por demostrado el principio de legalidad respecto de las contribuciones si cumple con los siguientes requisitos:

1.- Que sea una ley formalmente emanada del Congreso de la Unión que determine la contribución, toda vez que es el órgano competente para formularla.

2.- Que la ley, reúna las características fundamentales a toda creación de norma, es decir, generalidad, permanencia y abstracción.

3.- Que la ley, determine con precisión los elementos esenciales de la contribución como son el objeto, sujeto, base imponible, cuota, tarifa, época y forma de pago.

4.- La ley que establezca las contribuciones debe de tener el carácter general y obligatorio para todos los que se encuentran dentro de la hipótesis de la norma.

5.- Solo los entes competentes para recibir las contribuciones son la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal conforme a nuestro sistema de gobierno federal.

6.- El destino de las contribuciones es sufragar los gastos públicos.

7.- La contribución será proporcional y equitativa.

8.- El poder legislativo para crear la ley deberá sujetarse al proceso legislativo establecido en la Constitución.

Como se ha expuesto por regla general toda disposición impositiva debe estar en la ley la cual debe provenir del poder legislativo, excepto cuando el legislativo legisle en términos del artículo 29 y 131 párrafo segundo de la Constitución Federal, es decir, que los tributos pueden estar en los decretos ley y decretos delegados, respecto al primero, se manifiesta cuando se autoriza al titular del Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una cesión o delegación de facultades por parte del Congreso de la Unión en los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que situé a la sociedad en grave peligro o conflicto, en cuanto al segundo se refiere a la facultad del ejecutivo para aumentar, disminuir, suprimir, las cuotas de las tarifas de exportación e importación, así como para restringir y prohibir importaciones, exportaciones y tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente.

III.C. El Principio de Equidad y Proporcionalidad.

La equidad y la proporcionalidad significan la igualdad ante la ley tributaria, la cual se encuentra regulada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, como la manifestación imparcial, en la que todos los sujetos pasivos de un mismo tributo se les grave de misma manera, es decir, que los sujetos pasivos deben de recibir un tratamiento idéntico en lo relacionado con la hipótesis de causación, ingresos, deducciones, plazos para pago, variando únicamente las tarifas las cuales se aplicarán conforme a la capacidad económica de cada contribuyente.⁴¹

El principio de equidad se manifiesta como la aplicación de la norma en particular, donde se determinan las formas de cumplir con las obligaciones, así como se confieren derechos, ambos deben ser los mismos para todas las personas que comprendan la norma, es decir, es obligación del legislador, emitir disposiciones donde no haga diferencias y otorgue las mismas oportunidades a los que en ellas queden incluidos. Concediendo universalidad al tributo la equidad; lo que significa que el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad radica naturalmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, deben recibir un tratamiento idéntico y ha hecho la aplicación de ese principio de deducciones de acuerdo con el I.S.R.⁴²

La equidad es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago; etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley

⁴¹ Informe del Pleno, rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1954, pág. 325

tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación.

La equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentran sujetos a esa misma obligación tributaria los que están en situación diferente, a se trataran los iguales de igual manera, en forma desigual a los desiguales.

Por otro lado, la proporcionalidad se refiere a la capacidad contributiva del individuo, lo que significa que la carga impositiva que se imponga al individuo debe atender a su capacidad contributiva del sujeto, de manera que los que tengan mayores ingresos tributen en la misma proporción y los que tengan menores recursos para ellos signifique un menor sacrificio en su patrimonio.

Un ejemplo de la proporcionalidad se encuentra en las ideas de Adam Smith en el sentido de que " los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades ", es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

En la actualidad, este principio de la proporcionalidad ha dado origen al de progresividad en los impuestos, en función de la cual se grava mas a quien más tiene o percibe.

La equidad y la proporcionalidad son definidas en nuestro sistema jurídico como se explica en la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Corte que a su letra dice:

IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- EL artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la

⁴² Informe de 194 Pleno, Tesis 24, pag 341

capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen de manera cualitativa superior a los medianos reducidos recursos. El cumplimiento de este principio, se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada, en la capacidad económica de los contribuyentes que debe de ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe de encontrarse en proporción a los ingresos obtenido. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo de variar únicamente las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria, significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben quedar en una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".⁴³

⁴³ Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Parte Primera, Pleno, 1985, pág. 402

III.D. El Principio de Audiencia.

El principio de audiencia es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del poder público que tiendan a privarlo de sus más vitales derechos y sus más preciados intereses. Esta consignado en el segundo párrafo de nuestra Constitución en el artículo 14 que ordena: " Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus 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."

De esta forma, encontramos que el principio de audiencia, establece el principio que permite a los individuos defenderse mediante el procedimiento de ser escuchados, con todas sus consecuencias, es decir, en " la garantía de audiencia lo fundamental es adecuar los derechos de los individuos a procedimientos de defensa".⁴⁴

El artículo 14 en su segundo párrafo de la Constitución, establece que esta garantía se integra por cuatro elementos específicos de seguridad jurídica, necesariamente concurrentes y que son: el juicio previo al acto de privación, que dicho juicio se siga ante tribunal previamente establecido, el cumplimiento a la observancia de las formalidades, ya que son esenciales, y la decisión jurisdiccional ajustada a las leyes vigentes con antelación a la causa que origine el juicio.⁴⁵

Para la privación de los derechos de las personas, es necesario que sea mediante "juicio" el cual se comprende como el conjunto de procedimientos llevados a cabo de conformidad con lo señalado por las leyes respectivas; en consecuencia, para satisfacer el mencionado principio, basta que el procedimiento sea tramitado conforme a derecho, esto significa, ante una autoridad administrativa y ante un tribunal, los cuales tienen la obligación de oír al gobernado.

⁴⁴ Castro V Juventino, Garantías y Amparo. 7ª Ed., Porrúa, México, 1991, pag. 231

⁴⁵ Burgoa, Orihuela Ignacio, Las Garantías Individuales, 22 Edición, México, 1989, pag. 531

El segundo elemento se refiere a la expresión de tribunales previamente establecidos entendiéndose por tribunales a todos aquellos que tengan la facultad de decidir controversias de manera imparcial, es decir, que la autoridad este legalmente facultada para dictar una resolución o declare el derecho en una situación específica.

Como tercer elemento establece las formalidades esenciales del procedimiento, es decir, que los órganos legislativos deben establecer en las leyes que expidan, los procedimientos que permitan la defensa de los particulares, y a las autoridades administrativas es su obligación de proporcionar la oportunidad de defensa de los afectados, respetando las formalidades esenciales del procedimiento; esto es, enterar al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento a través de un acto de notificación, cuyo propósito es que se entere de dicho procedimiento, y este en aptitud de preparar su defensa.

Una vez que entablado un juicio se dará la oportunidad al gobernado de presentar sus alegatos para que explique las razones y consideraciones legales; y por último se dictará la resolución que decida sobre el asunto en cuestión.

En resumen, el principio de audiencia es la obligación que tienen los órganos del Estado, el permitir a los particulares enterarse y defenderse previamente a cualquier afectación de sus derechos, a través del acto de oír y que expongan sus reclamaciones.

III.E. Formas de Interpretación de la ley.

Por otro lado, la interpretación de la ley consiste en determinar su significado jurídico y no simplemente gramatical, de acuerdo con la conocida regla consignada en el Digesto de que "saber las leyes no consiste en conocer el sentido de las palabras, sino en profundizar su espíritu y su intención", es decir busca el esclarecer o desentrañar su sentido a un caso concreto, es decir, es analizar los hechos que se ubican bajo el alcance de la ley, es decir, es explicar cuál es el hecho que se ha comprobado en la realidad para encuadrar o no el concepto de hecho imponible definido abstractamente.

Andreozzi, en su obra Derecho Tributario Argentino, nos dice que "la ley es una voluntad, cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea, que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación; deduciéndose como interpretación jurídica al establecer el sentido y alcance de la norma sancionadora por el legislador o bien en llegar a aprehender el verdadero valor de la ley, considerada como la voluntad misma del Estado".⁴⁶

En el campo del Derecho tenemos que hay varios métodos de interpretación: restrictivo, extensivo, estricto o exégetico, histórico y sistemático.

Interpretación restrictiva.- Dicho método no prejuzga la existencia de una supuesta voluntad del legislador plasmada con fidelidad o no en la ley, sino que simplemente se limita a aplicar la norma a los casos previstos en la misma, es decir, es aquella que aplica a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido del que resulta prima facie de las palabras empleadas.

Interpretación extensiva es aquélla que aplica a la norma analizada un alcance más amplio del que resulta prima facie de las palabras empleadas, derivando esta extensión un criterio de la norma misma, cuando un hecho se ubica bajo la norma expresa de la ley.

⁴⁶ Andreozzi, Manuel, Derecho Tributario Argentino, Tomo I, pág. 32

La interpretación estricta o método exégetico se apoya en el significado gramatical de las palabras o términos en que se encuentra redactada la norma jurídica, ya que solo ellas contienen la real y verdadera voluntad del legislador conforme a dicho método, lo que significa que esta interpretación solo declarará el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador sin limitarla ni extenderla.

Interpretación histórica.- Este método se utiliza para encontrar el sentido de la ley de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de la institución jurídica. El Tribunal Fiscal de la Federación aceptó este método estableciendo que una ley procura elementos para la interpretación auténtica de la ley, al expresar la opinión de los legisladores, mismos que elaboraron el precepto normativo y no es posible desentenderse de la intención expresamente declarada por la autoridad legislativa, recibió y admitió una iniciativa de ley y que en vista de ella dictó una disposición de carácter general.⁴⁷

Interpretación sistemática.- ubica un nexo con la norma interpretada, contando el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquella forma parte, es decir que la ley debe interpretarse en el sentido de que no se contradigan entre ellos si no deben interpretarse armónicamente.

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 5 que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

En materia fiscal, se aplicará el método de interpretación estricto con respecto a aquellas disposiciones fiscales que tengan las siguientes características:

⁴⁷ Referencia a la interpretación histórica hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en S.J.F., VIII época, volumen XXVII, I parte pág. 100 para justificar que el comercio como materia imponible es común para la Federación y los estados. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en uso la interpretación sistemática de los artículos 73 fracc IX, X Y XXI y 117, fracciones IV, V, VI, y los Estados además véase Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo IV, p 755

1.- Las que establecen cargas a los particulares, es decir las que refieren al sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa.

2.- La que señalan excepciones a las mismas.

3.- Las que fijan las infracciones y sanciones.

Tratándose del resto de las disposiciones tributarias se establece en dicho artículo la más absoluta libertad para elegir el método correspondiente.

De la Garza dice que "no hay restricciones respecto a métodos de interpretación, ni en el Código Fiscal de la Federación ni en la Constitución, solamente hay restricción en cuanto a los resultados, pues respecto a las normas de derecho tributario que establezcan cargas para los particulares, su interpretación debe ser estricta o restrictiva."⁴⁸

III. F. El Acto Administrativo.

El acto jurídico es la manifestación de la voluntad encaminada a provocar o producir efectos en el derecho, es decir, que la exteriorización de una conducta humana trastoque el ámbito jurídico.

El acto Administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en el ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones: ; es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

El acto unilateral, lo toma el titular del órgano de la administración, o de la ejecución de esa decisión con dependencia con independencia del contenido y de que, el

⁴⁸ Garza, Sergio Francisco de la, *ibid.*, pag 62.

mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral, (nombramiento de un Secretariado de Estado).

Expresión externa de la voluntad, que también se toma unilateralmente.

La decisión y la voluntad son del órgano administrativo competente, que actúa a través de su titular y el uso de la potestad pública, lo que implica que el acto está fundado en derecho.

El acto crea, modifica, transmite, reconoce, declara o extingue derechos y obligaciones (la concesión).

-Es generalmente ejecutivo.

-Persigue el interés general.

Sus elementos son:

Como cualquier acto jurídico, el acto administrativo debe ser considerado como activo y pasivo. El sujeto activo siempre es un órgano de la Administración Pública, quien es el creador del acto, por lo que hace al sujeto pasivo, son todos aquellos a quienes va dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo, y que pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas, el individuo en lo personal.

Un requisito esencial para que sujeto activo pueda ser creador de actos administrativos es la competencia, es decir, la facultad para realizar determinados actos, que atribuye a los órganos de la administración pública el orden jurídico. La competencia siempre debe ser otorgada por un acto legislativo material, es decir, por una ley del Congreso de la Unión o reglamento del Ejecutivo.

Debe de ser una manifestación externa de la voluntad de manera:

1. Espontánea y libre.

2. De las Facultades del órgano.
3. No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.
4. Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

Su objeto.- puede ser directo o inmediato e indirecto o mediato. El primero consiste en la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad de órgano administrativo y en la materia en la que tiene competencia. El segundo consiste en realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con los cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

El objeto debe tener los siguientes requisitos:

Debe ser posible física y jurídicamente, debe ser lícito, debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga el acto administrativo para el efecto de que pueda ser apreciada por los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos. La forma tiene las siguientes variantes:

Escrita. Es la regla general acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorandom, telegramas y notificaciones.

Verbal. Puede ser directamente o a través de los medios técnicos, mecánicos de transmisión del sonido.

Señales. Semáforos, luces de aterrizaje, etc.

Los requisitos del acto administrativo se encuentran establecidos en la Constitución General de la República, y por otra a los regulados por las leyes meramente administrativas, específicamente en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que hace a los requisitos constitucionales esto se emana del primer párrafo del artículo 16 de nuestro Máximo Cuerpo de leyes consintiendo éstos en:

Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello;

El adoptar la forma escrita, generalmente es mediante oficio, es el que consigna las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y suscrito por el funcionario competente.

La fundamentación legal, es decir, que la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular.

La motivación. La autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo, que lo originaron.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala los requisitos indispensables para cualquier acto administrativo.

Facultades discrecionales y regladas.

Los requisitos fundamentales que debe de contener el acto administrativo es la facultad o competencia que la ley le otorga a la autoridad que realice dicho acto. Con las excepciones a la regla general, esta es el caso de la facultad discrecional.

La facultad discrecional que tiene los órganos del Estado para determinar, su actuación o abstención y, si deciden actuar, qué límite le dará a su actuación, y cuál será el contenido de la misma, es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente e cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.

Sus elementos son:

1. Como parte de la competencia del órgano administrativo, la ley desde el punto de vista formal y material, debe ser siempre la que la otorgue.

2. Su objeto es que, dentro de esos límites se pueda apreciar por parte del funcionario, una serie de características que van desde el decidir si se actúa o no hasta señalar el límite de esta actuación.

Se clasifican en:

- a) libres
- b) Obligatorias.
- c) Técnica.

Facultad discrecional libre.

Deja al órgano administrativo el ejercicio de la voluntad, dentro de los más amplios márgenes, es decir, que no la ciñe más que en la propia prevención contenida en la ley; y que puede ejercitarse, o no ejercitarse parcialmente, o en forma continua (nombramientos de funcionarios de la Administración Pública).

Facultad discrecional obligatoria. Por ejemplo: la aplicación de multas que, dado el supuesto jurídico, debe invariablemente aplicarse la exención dentro de los márgenes que la ley da.

Facultad discrecional técnica. Se da cuando en la propia ley se señala que deben apreciarse determinadas datos técnicos, ya sea de la realizada o del conocimiento científico, para ejercitar dicha facultad, Por ejemplo: exenciones de impuestos.

La facultad discrecional tiene sus límites, los cuales se conforman con los principios de legalidad, fundamentación, motivación y forma (escrita), es decir, que al ejecutar dicha facultad la autoridad debe respetar las garantías constitucionales del gobernado.

Por lo que hace la facultad reglada, ésta consiste en la facultad que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo su cumplimiento, es decir, es una obligación imperativa e ineludible.

Los efectos del acto administrativo.

Directos e Indirectos.- Los efectos directos consisten en la creación, modificación, transmisión, declaración, extinción de derechos y obligaciones, es decir, producirá obligaciones de dar, de hacer o de no hacer o declarar un derecho.

Los efectos indirectos, son la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo.

Los efectos frente a terceros.

En el derecho administrativo se entiende por tercero a: todo aquel ente al que se puede hacer valer un acto administrativo, aquel que tiene un interés jurídico directo en que otorgue, o no en que se modifique el acto administrativo.

En tales condiciones, el acto administrativo puede también surtir efectos que son oponibles frente a los demás órganos de la Administración, otras entidades públicas y desde luego los particulares.

Vicios.- se puede definir como vicio de un acto jurídico toda aquella situación de hecho o de derecho que afecta al mismo.

En materia administrativa existen los siguientes vicios:

1. Falta de Sujeto, el cual puede ser o se puede dar en dos formas: la falta de sujeto propiamente dicha o la incompetencia en la que incurre la autoridad al realizar el acto.
2. - Falta de voluntad o voluntad viciada por error, dolo o violencia.
2. Falta de objeto cuya consecuencia es la ineficacia total del acto.
3. Falta de forma, lo que produce como consecuencia la falta de efectos del acto administrativo.

La nulidad absoluta y nulidad relativa, la primera proviene de una ley, sea civil o criminal cuyo principal motivo es el interés público. Y ésta es la que no interesa sino a

ciertas personas.

La nulidad por rescisión, cuando el acto, válido en apariencia, encierra sin embargo, un vicio que puede hacerle anular, si así lo pide alguna de las partes, por ejemplo el error, la violencia, el dolo, una causa falsa, etc., la nulidad se refiere generalmente al orden público y no puede, por lo tanto, cubrirse con la ratificación ni con la prestación; de tal modo que los tribunales deben pronunciarse por la sola razón de que el acto nulo no puede producir ningún efecto sin detenerse a examinar si las partes han recibido o no lesión. La rescisión, por el contrario, suele cubrirse por la ratificación o el silencio de las partes, y ninguna de éstas puede pedirla sino probando que el acto le es perjudicial o dañoso.

Rafael de la Pina, define a la nulidad, como "la ineficacia del un acto jurídico como consecuencia de la ilicitud de su objeto o de su fin, de la carencia de los requisitos esenciales exigidos para su realización o del concurrencia de algún vicio de la voluntad en el momento de su celebración."⁵⁹

La nulidad puede ser absoluta (insubsanable) o relativa (subsanaable).

La nulidad se deriva fundamentalmente de vicios de origen, ya sea formales o materiales.

Las nulidades de pleno y relativas, son las primeras como una sanción contra actos que la autoridad realice y que transgredan normas prohibitivas o limitativas. Esta nulidad por disposición expresa de la ley es declarativa, es decir, que la resolución que considere un acto nulo deber ser dictada por una autoridad ya sea administrativa o jurisdiccional. Las segundas se actualizan cuando el acto administrativo adolece de algunos de los vicios que han quedado señalados y que afectan los elementos del mismo.

⁵⁹ Pina Vara, de Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa, 26 Ed., México, 1998, pág 185

Extinción del acto administrativo.

Establecer el concepto genérico de esta institución, como lo es “ la desaparición de los efectos de una relación jurídica o un derecho”.

Para los efectos del Derecho Administrativo, el acto se extingue en dos formas, como:

1. Cumplimiento voluntario, por órganos internos de la Administración, la realización
2. Cumplimiento voluntario por parte de los particulares.
3. Cumplimiento de efectos inmediatos cuando el acto en sí mismo entraña ejecución que, podríamos llamar automática o cuando se trate de actos declarativos.

Cumplimiento del plazo, en aquellos actos que tengan plazo: Ejemplo: Licencias, permisos temporales.

Los medios anormales, éstos se llaman así porque no culminan con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz, siendo dichos medios los siguientes:

1. Revocación Administrativa.
2. Rescisión
3. Prescripción
4. Caducidad
5. Término y condición
6. Renuncia de derechos
7. Irregularidades e ineficacia del acto administrativo
8. Extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en procesos ante tribunales administrativos y federales en materia de amparo.

III.G. Concepto de la obligación Tributaria.

La palabra obligación deriva de la palabra "obligationis", que a su vez viene de "ob y ligo-as-are", que significa atar. Las Instituciones de Justiniano definen a la obligación como: "obligatio, est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura" - la obligación es un vínculo de derecho que nos constriñe en la -necesidad de pagar una cosa, según el derecho de nuestra ciudad".⁶⁰

Bonacasse establece que la obligación como la institución jurídica expresa la situación respectiva de personas de las cuales una llamada deudor debe hacer beneficiar a la otra llamada acreedora de una prestación o de una abstención y que corresponde, bajo el nombre de crédito o deuda, el elemento particular de activo o de pasivo, engendrado por esa relación en el patrimonio de los interesados.⁶¹

Moto Salazar, Efraín establece que la obligación es el vínculo jurídico en virtud del cual una persona llamada deudor está forzada a dar a otra, llamada acreedor, una cosa o a realizar un hecho positivo o negativo.⁶², es otras palabras, la obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeto para con otro, llamado acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor.⁶³

En nuestra opinión la obligación es el nexo jurídico que se crea entre una persona llamada deudor que se sujeta para con otro llamado acreedor a una prestación, u abstención en dinero o hechos. Por ello la obligación civil se conforma de tres elementos como son:

Los sujetos que intervienen en el nexo jurídico, es decir, la obligación se manifiesta como la relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas llamada deudor, queda sujeta para otra llamada acreedor, a una prestación o a una

⁶⁰ Bravo, González, Agustín, Derecho Romano, Segundo Curso, 2a Edición, Pax, México, 1985, pág. 21.

⁶¹ Bravo, González, Agustín, *ibid.*, pág. 70

⁶² Moto Salazar Efraín, *ibid.*, pág. 229

⁶³ Borja, Senano Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, 15 a Edición, 1997, pág. 71

abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor.⁶³

Como segundo elemento se encuentra la propia relación jurídica es decir es la que da al acreedor una acción que ejercitar ante el juez para obtener la prestación objeto de la obligación o su equivalente, en otras palabras no es una relación obligatoria sino una relación de deber, en vista de cuya inejecución (cuando no es ejecutada) el poder público se apodera de la persona o del patrimonio del deudor para obligarlo a ejecutar su obligación.⁶⁴

Y como tercer elemento se encuentra el objeto que lo constituye lo que puede exigir el acreedor del deudor, en este caso puede ser un hecho positivo, llamado obligación de dar, también las obligaciones positivas que no son de dar, son las que tiene por objeto prestaciones de hecho y se llaman obligaciones de hacer, las obligaciones negativas indistintamente toman el nombre de obligaciones de dar, hacer y no hacer.⁶⁵

Como se ha analizado la obligación civil es la base de la obligación tributaria salvo que está última, reviste de características esenciales como son de ser una obligación ex lege, esto es, una obligación tributaria que nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley. En esta obligación intervienen el sujeto activo quien necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de la naturaleza económica, política o social.

Los elementos esenciales que contiene el tributo son: sujeto, objeto, base tasa o tarifa, tiempo y forma de pago, exenciones y sanciones.

Los sujetos son aquellos que intervienen dentro de la relación jurídica tributaria y son: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo es aquel que tiene a su cargo funciones de imposición, recaudación, administración y sanción de las contribuciones, la conforman la Federación,

⁶³ Boja, Sonano Manuel, Teoría General de las Obligaciones. Editorial Porrúa, 15 a. Edición, 1997, pág. 71

⁶⁴ ibid., Boja Soriano, Manuel. pág. 72.

⁶⁵ Ibid., Boja Sonano, Manuel, págs. 71-73, citado por Planel.

el Distrito Federal, Estados, Municipios y organismos fiscales autónomos. La Federación y Estados tienen de acuerdo a su competencia plena potestad jurídica tributaria, es decir la base en su presupuesto de egresos pueden establecer contribuciones a través de sus legislaturas respectivas y disponer de dichas contribuciones para sufragar el gasto público, a diferencia del Municipio que no fija contribuciones, sino que estas son establecidas por las legislaturas de los Estados, y tiene la facultad de recaudación.

Por lo que persona física es en sentido estricto es el ser humano con capacidad jurídica, entendida como aptitud para ser titular de derechos y obligaciones.⁶⁶

La Persona física Rafael de la Pina señala que se llama también natural, "el ser humano, hombre o mujer. El derecho moderno no admite la posibilidad de la existencia de una persona que carezca de la capacidad jurídica en abstracto."⁶⁷

En otras palabras, la persona física es el ente biológico capaz de tener derechos y obligaciones, y de ejercitarlos al alcanzar la mayoría de edad, se caracteriza por tener un nombre, domicilio, estado civil, patrimonio, capacidad y nacionalidad, lo que significa que las personas físicas son las personas individuales, susceptibles de tener derechos y obligaciones.

Las personas morales son entidades formadas para la realización de fines colectivo y permanentes de los hombres a los cuales se les reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones, es decir, es una organismo constituido por un grupo de personas con fines comunes y permanentes, contando con personalidad jurídica distinta de las de sus miembros, caracterizándose por tener una razón social, domicilio, patrimonio y nacionalidad.

En otro sentido, persona moral es la entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a la que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones, por lo que persona moral pueden ser las corporaciones, las asociaciones y las fundaciones.

⁶⁶ Enciclopedia Microsoft® Encarta® 99 © 1993-1998 Microsoft Corporation

⁶⁷ Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 1998 pág. 404

El Código Civil para el Distrito federal en su artículo 25 dice que son personas morales: la nación los estados y los municipios, las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, las sociedades civiles y mercantiles, los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a las que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal, las sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticas, científicas, artísticas, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

Contando con los elementos que hacen que la obligación fiscal mismos que se encuentran en ley, y que se conforme con ciertos requisitos que lo acreditan como un crédito fiscal siendo los siguientes:

1.- El objeto de la obligación tributaria, esta representado por el contenido de la prestación que legalmente pueda exigir el acreedor al deudor y puede ser triple: de dar, de hacer o de no hacer y como una variante de esta última esta la obligación de tolerar.

En este proemio, se entiende el objeto del gravamen como aquella circunstancia prevista en la ley, la cual es realizada por el sujeto pasivo, en virtud de la cual se ve obligado a pagar el determinado tributo, lo que significa que se grava dentro de un acto, documento, circunstancia, etc., un ejemplo de ello es cuando la persona física ó moral se da de alta.

2.-La base del tributo es la cuantía sobre la que se determina el impuesto, es la valoración a otra cuantitativa del hecho imponible sobre las que hechas las deducciones, exenciones y demás cantidades autorizadas por la ley deben servir para liquidar el impuesto. la base liquidable es la que resulta después de practicada en la base imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo. Sobre la base liquidable se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota.⁶⁸

3.-La cuota. es aquella parte de la deuda tributaria que se obtiene aplicando a la base un tipo de gravamen, ya sea proporcional o progresivo. En algunos casos la cuota

⁶⁸ Pina, Rafael, *ibid*, pág. 217

es una cantidad señalada al efecto. (cuota fija).

4.-Tasa es el precio que se ha de pagar por el consumo individual de los servicios públicos, es decir son las cantidades aplicables sobre la unidad tributaria (base), esta puede ser fija o movable.

Fija.- ISR. 35%, IVA 15% (tasa general)

Movable.- Porcentaje establecido entre uno mayor o uno menor.

5.-Tarifa es la lista, catálogo o tablas de cuotas correspondientes a una contribución a pagar la cual está establecida en la ley. Existen cuatro clases de tarifas la fija es aquella que esta prevista en la ley precisando la cantidad que debe pagarse por unidad tributaria como los derechos; la tarifa proporcional señala un tanto por ciento fijo, como lo es el Impuesto al Valor Agregado y la tarifa progresiva es aquella que aumenta al elevarse la base, de tal forma que sobre aumentos sucesivos corresponden aumentos más proporcionales en la cuantía del tributo, es decir que el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor de lo gravado, como el Impuesto sobre la Renta y el de Derrama como son las contribuciones de mejoras. ⁶⁹

Toda obligación impuesta por una ley debe estar prevista de una sanción por la que imponen un castigo por la violación de la norma infringida, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular. La finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte.

Una vez que una conducta se adecua al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria.

⁶⁹.Rodríguez Lobato, Raul. Derecho Fiscal, Harla, 22ª Ed , México, 1992, pág.25

III.G.1. La Determinación.

La obligación se clasifica en dos tipos que son: la obligación fiscal formal; se manifiesta en aquellas conductas de hacer, no hacer o tolerar, siendo las conductas de hacer aquellas que consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo, esto es, son la prestación de un hecho; las de no hacer son las abstenciones de no realizar una determinada conducta, siendo una obligación prohibitiva en la que si falta a esta prohibición el gobernado se hará acreedor a una sanción; y por último la obligación de tolerar consistente en soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria.

La segunda es la obligación fiscal sustantiva como aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por la deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero excepcionalmente en especie en que consiste el tributo

La obligación tributaria sustantiva se manifiesta con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Por ello es necesario para que esto pueda realizarse, se requiere precisar su contenido, es decir, cual es la cantidad que debe darse, el "quantum" de la obligación, ya que mientras no se cuantifique, ni el sujeto activo, ni el pasivo tendrán la certeza de que cantidad es la que se debe.

La determinación es el conjunto de actos tendientes a verificar el hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado, una vez realizada la calificación de los elementos de las contribuciones, es decir, precisando el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, el tiempo, la forma de pago, las exenciones y las sanciones, y se hace la operación aritmética que dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

De esta forma tenemos que la determinación se manifiesta por diferentes procedimientos que se constituyen de la siguiente forma: la determinación según el sujeto que la realice con este criterio se distingue lo siguiente: la primera hecha por el sujeto

pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa, a esta se le conoce como autodeterminación; la segunda es la determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración y se llama determinación de oficio; otra es mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo principal, denominada concordato tributario.

Otra determinación según la base gravable, esta clasificación es realizada con arreglo a un criterio distinto, es decir, según la base con arreglo a la cual se efectúe y puede ser con base cierta que es la que se ejecuta por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, se conoce con certeza el hecho y los valores imposables; la determinación con base presunta (artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 55 al 63 del Código Fiscal de la Federación) existe cuando, la administración tributaria o el propio sujeto pasivo principal precisa la base imponible (utilidad fiscal), es decir se determina con ayuda de presunciones por las que se perciba alguna irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales establecidas por la ley; la Suprema Corte de Justicia de la Nación la llama indiciario; porque se investiga por los medios o externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su citada capacidad contributiva; por último la determinación con base estimada o estimativa resulta cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios e investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.

Cabe hacer mención que por regla general la determinación le corresponde a los contribuyentes y sólo por excepción a la autoridad artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

En resumen, la determinación que estará constituida por dos aspectos: por una parte se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador,

por lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado y el segundo aspecto se constituye con la calificación de los elementos de las contribuciones y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

III.G.2. La facultad de comprobación.

Como se ha visto una de las modalidades de la determinación es a través de la fiscalización o inspección de tributos que se realiza por acciones que son llevadas a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico- fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.

Dentro de las formas de fiscalización se encuentran la actividad registradora de los contribuyentes, (establecimientos y fabricas de los contribuyentes y terceros) vehículos, la autorización para la realización de determinadas actividades y de autorización de plantas y establecimientos, el uso de maquinas registradoras, el control del transporte de productos gravados, la revisión de declaraciones y las visitas domiciliarias de inspección y auditoria.

III.G.3 La Visita Domiciliaria.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

- I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas

de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes así como ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- VI. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial, y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

La visita domiciliaria debe ser consecuencia de una orden de autoridad fiscal competente, debe revestir determinadas formalidades contenidas en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación en vigor. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o

separadamente.

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

- I. La Visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

- III. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde debe practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentra en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

En caso de que exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Por otro lado, cuando al presentarse los visitadores al lugar donde debe practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

- IV. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan sería como tales, los visitadores los designarán, haciendo

constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

En el caso de los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

V. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos deberán de poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Los visitados podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la

autoridad fiscal, cuando se dé algunos de los siguientes supuestos:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que puedan conciliar con datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distintos contenidos.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada o la anterior a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de caja de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo

46 de este Código, con la que se terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no es aplicable cuando los visitadores recojan sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos que se recogen, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado.

Las autoridades deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro del plazo máximo de nueve meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, excepto tratándose de contribuyentes que en el ejercicio en que se efectúe la visita o revisión estén obligados a presentar a pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en ese mismo ejercicio obtengan ingresos del extranjero; así como los integrantes del sistema financiero a los que en ejercicio mencionado estén obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 32-A de este Código, supuestos en los cuales las autoridades fiscales podrán continuar con dicha visita o revisión, sin sujetarse a la limitación antes señalada.

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá aplicarse por periodos iguales hasta dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se le notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por el titular de la Administración General o Dirección General que lleve a cabo la visita o revisión.

Cuando las autoridades no cierren el acta final de visita o de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esta fecha, quedando sin efecto los actos realizados durante dicha visita o revisión.

Ahora bien las autoridades fiscales que practican las visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a cuando es una revisión de gabinete, conozcan de los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará

personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita, o tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectuó en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código. El plazo previsto en el párrafo anterior no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales las autoridades fiscales no están sujetas al plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 46-A de este Código.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos. Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

III.G.4. El Crédito Fiscal.

Como se ha manifestado, una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, nace un crédito fiscal, es decir, la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y que debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas conforman un crédito fiscal.

Por lo que existe una diferencia entre el nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria y que consiste en la aparición o creación de un vínculo entre el acreedor (administración tributaria, por lo general) y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público - titular del crédito tributario -, esté legalmente facultado para obligar al deudor del tributo al pago de la prestación.

Cabe agregar que del contenido del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación que establece que se entienden por "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 derivan de

responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores o empleados 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.

Por otro lado, en cuanto al plazo o fecha en que deben pagarse las contribuciones se establece que se deberán pagar dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero por regla general se establece en el artículo 6 fracción I del Código Fiscal de la Federación: el plazo establecido en la ley específica y a falta del plazo específico en los siguientes plazos, el día 17 del mes posterior al de terminación de la retención o de la recaudación, o cualquiera otro caso 5 días siguientes a la causación.

Una vez que ha transcurrido el plazo para el pago respectivo del crédito fiscal sin que intervenga la autoridad se establece la exigibilidad del mismo.

La exigibilidad del crédito fiscal consiste en la facultad del Estado para exigir al contribuyente el pago de la obligación fiscal cuando no satisfizo durante la época de pago y esta ha concluido, pero mientras no se venza o transcurra la época de pago. Es por ello que los créditos no pueden ser exigibles por el sujeto activo, sino una vez que haya transcurrido la época en que debió de haber pagado el contribuyente.

III.H.1. El Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La actividad administrativa que desarrolla el Estado, para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales, a su favor se le llama facultad económica coactiva.

Esta facultad económica coactiva es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando este no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquélla satisfacción independientemente de la voluntad del

obligado y venciendo todo a su contraria voluntad.

Su fin es la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo, por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aun en contra de su voluntad.

La ejecución forzosa se manifiesta:

- a.) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes a través de las autoridades fiscales.
- b.) B) El procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión debe ser realizado con estricta sujeción por parte de la Administración a los preceptos legales que la autorizan.
- c.) La satisfacción de interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Como se ha visto, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes, deberá determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro de plazo indicado, u obtenga una resolución desfavorable que haya quedado firme, cuando hubiera combatido el crédito, las autoridades fiscales ejercerán sus facultades coactivas.

Por ello las autoridades fiscales exigirán el pago de sus créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos.

Se practicará embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro

de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, la resolución, en que determino, si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución, debiendo dejar distancia de la solución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere el artículo 41 fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.

Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución para todos los créditos fiscales federales omitidos.

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

1. Los gastos de ejecución.
2. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

3. Las aportaciones de seguridad social.
4. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
5. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Por lo que corresponde a los gastos de Ejecución se establece que van a ser el reembolso que hace el sujeto pasivo a la Administración Fiscal de todos los gastos realizados por ésta, al ejercer su facultad económica- coactiva para realizar el cobro de un crédito fiscal.

Es necesario señalar que los gastos de ejecución no provienen del pago de un tributo; sino son el resultado de la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que se va a cobrar una determinada cantidad por las diligencias que se realicen dentro de este procedimiento.

Los gastos de ejecución se integran por el dos por ciento del crédito fiscal, cuando se emplee el procedimiento administrativo de ejecución y se realicen cada una de las siguientes diligencias:

1. Por el requerimiento de pago, señalado en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.
2. Por la diligencia de embargo, incluidas las que señalan los artículos 41 fracción II y 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación.
3. Por las diligencias de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal.

Cuando se da el caso de que el dos por ciento del crédito fiscal, en cualquiera de los anteriores supuestos, es menor a sesenta y cinco pesos, se pagará esta cantidad por concepto de gastos de ejecución; por otra parte no se podrá exceder de veintiséis mil seiscientos setenta pesos por concepto de gastos de ejecución en ninguna de las anteriores diligencias, de conformidad con el artículo 150 sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Se consideran también gastos de ejecución los denominados "extraordinarios" los cuales se devengan igualmente por el procedimiento administrativo de ejecución pero a

diferencia de los que vimos anteriormente éstos se concretizan en el pago de gastos de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones y cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncian expresamente al cobro de tales honorarios. Lo anterior se establece en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación en sus párrafos quinto y sexto.

Los créditos fiscales por concepto de gastos de ejecución van naciendo a cargo del deudor fiscal a medida que se van realizando por la Administración Fiscal, y deben de ser determinados por la autoridad ejecutora. El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece que el pago de los gastos de ejecución debe hacerse junto con los créditos fiscales que se adeuden salvo que se interponga el recurso de revocación.

La deuda fiscal por concepto de gastos de ejecución se extingue por medio del pago o prescripción del crédito fiscal ya que su naturaleza de accesorios hace que siga la suerte de lo principal.

Retomando el procedimiento administrativo de ejecución recordemos que las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán como sigue:

1. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
2. A embargar negocios con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derecho reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el Registro Público que corresponda en atención a la naturaleza

de los bienes o decretos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público que corresponda, en todas se inscribirá el embargo.

La exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con la que se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importancia debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

El embargo de créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste sino en la Institución bancaria.

Si el cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el Registro Público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes a la notificación, firma la escritura de pago y la cancelación o el documento de que deba constar el finiquito.

Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para el traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargable, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabaré embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal, y en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o difícil transportación, el ejecutor trabaré embargo sobre ellos y su contenido y los sellará, para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el

párrafo anterior.

Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a caja o de administrador.

Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En lo conducente al artículo 144 del Código Fiscal establece: "no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación o de quince días tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución". En el caso de haber interpuesto demanda de nulidad o cualquier otro medio de defensa.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a la fecha en que surta efectos a notificación del acto, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuesto dentro de los cuarenta y cinco días siguientes, a esa fecha a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Así mismo, cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

En particular, el criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

El secuestro administrativo.

Dentro del secuestro administrativo encontramos el embargo y el aseguramiento.

Existen tres tipos de embargo:

- a) Embargo precautorio, cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia. Este embargo no puede subsistir más de un año puesto que se realiza sin que exista un crédito, por lo que en ese plazo la autoridad deberá determinarlo a fin de que el embargo precautorio se convierta en definitivo y se continúe el procedimiento, esto se encuentra establecido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Embargo administrativo solicitado por el deudor para el efecto de garantizar un crédito fiscal, en el caso de interposición de un medio de defensa, previsto en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal.
- c) Embargo ejecutorio que es el que se practica en el procedimiento de ejecución.

Por otra parte, existen dos tipos de aseguramientos:

- a) El aseguramiento de la contabilidad, bienes y mercancías que se hayan encontrado durante la visita, que se encuentra regulado en el artículo 44 II tercer párrafo.
- b) Aseguramiento de bienes cuya importación debió ser manifestada a la autoridad fiscal y autorizada por ésta, regulado en el artículo 152 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que se refiere al embargo ejecutorio, podemos decir que es el acto mediante el cual se va a llevar a cabo el aseguramiento de los bienes, propiedad del deudor, los cuales deben ser suficientes para garantizar la suerte principal y sus accesorios para proceder a un embargo se necesita la existencia de un crédito, que sea definitivo y

exigible, y que se notifique personalmente la orden para realizar esta diligencia, con todas las formalidades que le Código Fiscal de la Federación establece para llevar a cabo este tipo de actos.

Al momento de efectuar la diligencia se deberán nombrara dos testigos propuestos por el contribuyente, o por el ejecutor si el primero no quisiera o no puede, se levantará un acta pormenorizada de los hechos; la persona con quien se realice la diligencia tendrá derecho a señalar los bienes, sobre los que se trabará el embargo, de acuerdo al artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, en el siguiente orden:

1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
2. Acciones, bonos cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y de fácil cobro a cargo de entidades o dependencias públicas y de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia.
3. Bienes muebles diversos a los anteriores.
4. Bienes inmuebles.

Si el ejecutado no se allane al orden establecido, o los bienes señalados no son suficientes, están fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, ya se encuentran embargados, o por su naturaleza son bienes de fácil deterioro o descomposición, o resultan altamente peligrosos, a juicio del ejecutor se embargarán los que mejor garanticen el interés de la autoridad fiscal.

El Remate.

Cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el deudor, la Administración Fiscal debe iniciar en contra del deudor el procedimiento de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, dentro del cual pueden secuestrarse o embargarse bienes del deudor o de responsables.

Con el fin de obtener un mejor rendimiento de los bienes embargados, su enajenación se realizará mediante previa publicación de la convocatoria cuando menos diez días antes del remate; puede proceder la enajenación fuera de subasta cuando el embargado proponga comprador, hasta antes de que se finque remate; cuando el

adquirente sea el fisco por falta de postores a falta de pujas o en caso de empate; y cuando los bienes son fáciles de descomponerse o de deteriorarse, o son materiales peligrosos.

Son requisitos para participar en las subastas:

a) Presentar un escrito con los datos del oferente,

b) Presentar postura no menor de las dos terceras partes de la base fijada para el remate, la cual se determina con el valor del avalúo del bien o por el precio acordado entre la ejecutora y el embargado.

c) Exhibir certificado de depósito, cuando menos por el diez por ciento de la base fijada para el remate.

El jefe de la oficina ejecutora fincará remate a quien sostenga la oferta más alta; tratándose de bienes muebles, el vencedor dispone de tres días para entregar el resto de la cantidad ofrecida. En el caso de bienes inmuebles o negociaciones se dispone de diez días siguientes se deberá firmar la escritura y entregar al adquirente los bienes adjudicados.

Cuando los oferentes no cumplan con liquidar la diferencia del precio, perderán su depósito a favor del fisco, el producto del remate de la venta fuera de subasta o de la adjudicación al fisco, deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, de acuerdo con la prelación de pagos.⁷⁰

⁷⁰ Castrejón García, Gabino Eduardo, Op. Cit. pág. 223

III.H.2. Las formas de extinción de un crédito fiscal.

Así pues, la obligación fiscal pasa por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.

La extinción de la obligación fiscal, se presenta cuando el deudor -contribuyente- satisface el objeto de la obligación o en su caso por haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga. En este aspecto, las formas de extinción de la obligación fiscal entre otras son: el pago, la compensación, la condonación, y la prescripción.

El pago constituye la forma más común aceptada para extinguir el crédito fiscal entendiendo por tal la entrega de la cosa o cantidad debida. Es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

De acuerdo con la doctrina tributaria existen diferentes tipos de pago y son:

El pago liso y llano es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza; este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido; el pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley; el pago de lo indebido es el entero de una cantidad que no se adeuda, que puede ser por error de hecho o por error de derecho.

El pago en garantía, es aquel mediante el cual el contribuyente asegura su cumplimiento de la obligación para el caso de ubicarse en definitiva con el hecho generador previsto en la ley, al respecto no consideramos como pago la garantía, toda vez que como la palabra lo dice es una forma de asegurar el cumplimiento de una obligación y no la remuneración del tributo.

El pago provisional es el que se realiza el contribuyente (verificado por la autoridad fiscal) a cuenta del impuesto del ejercicio que se determina, el total de los ingresos por honorarios percibidos en el período en el que se restan los gastos estrictamente

indispensables y autorizados y de la proporción que corresponda de las inversiones que haya efectuado, siempre que ambas hayan sido necesarias para la obtención del ingreso, un ejemplo de éste pago es el que prevé el artículo 12 del Impuesto sobre la Renta.

El pago en defensa o pago bajo protesta se realiza cuando el contribuyente esta inconforme con la liquidación de la obligación tributaria y la impugna con los medios de defensa legales en donde previamente cubra el crédito de manera lisa y llana, sin que ello signifique que admita la determinación ni la extinción del crédito, manifestando que se realiza bajo protesta para que proceda.

El pago por anticipos es el que realiza el contribuyente de manera aventajada al fisco por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, donde se puede precisar cuánto le corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hace un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual, un ejemplo de ello es el que señala el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁷¹

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento; espontáneo se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad hacendaria; y extemporáneo cuando medie gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

Por otro lado, el pago a plazos es la autorización que se le otorga por parte de las autoridades competentes a los sujetos obligados para cubrir a plazos las contribuciones omitidas y sus accesorios, ya sea que exista acto de determinación por parte de la autoridad, por haber sido omitidos o que sin que exista tal omisión y determinación posterior, el contribuyente, la solicite, con base en su situación económica y sus antecedentes en cuanto al cumplimiento de las obligaciones a su cargo

El plazo máximo que la autoridad queda facultado para otorgar es de cuarenta y ocho meses; este pago se autorizará cuando tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquéllas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes

en el que se solicite la autorización, o en caso de que los adeudos sean con motivo de importación y exportación.

Cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente, el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial, el contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

Cuando no se cubra alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijado, el contribuyente estará obligado a pagar recargos al Fisco Federal por falta de pago oportuno, conforme a lo establecido por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, calculados sobre la cantidad no pagada actualizada, debiendo cubrir además los recargos que se causen conforme a la autorización concedida sobre el saldo actualizado, cuyo monto no incluirá el importe de la parcialidad que causo los recargos.

Por otro lado, los sujetos que deben pagar el tributo por lo general compete aquellas personas a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo, como lo es el sujeto pasivo que tiene el adeudo, también pueden realizar el pago aquellos deudores directos de la obligación tributaria como los que adquieren la obligación, los sucesores, donatarios a título universal, los pasivos por adeudo ajeno, los que hayan asumido la obligación por una garantía universal fiadores y acreedores hipotecarios.⁷²

El objeto del pago es la realización de la prestación tributaria, un ejemplo de ello son las obligaciones sustantivas cuyo objeto es la entrega de dinero o especie, por lo contrario de las formales ya que su objeto es la obligación de la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo, abstención o tolerancia; el objeto del pago se fundamenta en los principios de identidad que se basa en cumplir la prestación objeto de la obligación, que por lo general la deuda es únicamente cubierta en dinero y no en otra clase de bienes; otro principio es el de integridad en esté la deuda no se libera sino hasta que la prestación haya quedado totalmente satisfecha, ya que si no es así se irán generando accesorios como son los recargos por el saldo insoluto y la deuda queda viva

⁷¹ Rodríguez, Lobato, Raúl, *ibid.*, pag. 171

⁷² Garza, Sergio Francisco de la, *ibid.* pags 596-598

para su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución; y por último el principio de indivisibilidad donde el pago no puede parcializarse sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley.

Los efectos del pago son la extinción de la obligación tributaria que liberan al deudor, y se realiza cuando él entrega la totalidad de la suma adeudada, a través de una sola exhibición o en parcialidades que facilitan su pago.

Los medios que se utilizan para el pago son en moneda nacional o extranjera, cheques certificados o de caja, cheques personales del contribuyente sin certificar cuando éstos sean expedidos por el mismo, giros postales, telegráficos o bancarios, transferencias de fondos que autorice el Banco de México, solo de manera excepcional se realiza el pago en especie como lo es el caso del oro, plata, cobre, u otro mineral, en la entrega de obras de arte por parte de los autores plásticos, en tiempo de transmisión al aire por parte de las radiodifusoras o televisoras de programas de difusión de carácter oficial o gubernamental.

Se acredita el pago con el documento en que conste la declaración, la liquidación, la estimación, la retención o la recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad, o con marbetes, fajillas u otros signos semejantes que consten adheridos a determinados bienes o documentos.

Por otro lado, nuestra legislación fiscal acepta el pago en especie o servicios como es el caso de la figura de la dación en pago.

La figura de la dación en pago esta regulada en materia civil, manifestándose como un medio de extinguir obligaciones que consisten en que el deudor dé a su acreedor una cosa distinta de la que debió darle en virtud de la obligación -artículo 2095 del Código Civil), para que la dación en pago extinga la obligación es necesario el consentimiento del acreedor. En caso de que el acreedor sufra la privación de la cosa que recibe en pago, renace la obligación primitiva, quedando sin efecto la dación en pago artículo 2096 del Código Civil.⁷³

⁷³ Moto Salazar, Efraim. *Ibid.*, pág. 247-248

Al respecto el Código Civil para El Distrito Federal, en materia del fuero común y para toda la República en materia Federal en sus artículos 2012 menciona que " el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra aun cuando sea de mayor valor, y el artículo 2063 dice que " el deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, solo libera a aquel de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos. Los convenios que sobre el efecto de la cesión se celebren entre el deudor y sus acreedores se sujetarán a lo dispuesto en el título relativo a la concurrencia y prelación de los créditos" y por último el artículo 2095 que dice " la obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida", por lo que la dación en pago se manifiesta como el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente, transmite una cosa o un derecho distinto del objeto de la prestación al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de este, con el fin de enajenarla o realizada hacerse pago de su crédito.

En materia Tributaria se utiliza la dación en pago en forma excepcional. Su fundamento se encuentra regulada en los artículos 25 al 29 del la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación. A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del gobierno federal, excepcionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello podrán aceptar la dación en pago el producto de la venta de bienes cuando es la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación su cargo y estos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares. La dación en pago se recibe al valor pericial de los bienes y los convenios, o en su caso, las cartas administrativas se formalizan con la participación del deudor y de la Tesorería anotándose en el Registro Publico de la Propiedad en caso de inmuebles. Aceptada la dación en pago se debe suspender temporalmente el cobro del crédito respectivo. Una vez formalizada la dación en pago se tendrá por pagado el crédito efectuándose su baja en los registros contables y administrativos correspondientes.

Tratándose de dación en pago, dispone la Ley del Servicio de la Tesorería Federal que los bienes recibidos para pago quedan en custodia de la Tesorería o de sus

auxiliares, en tanto se logra su venta. Los bienes pueden enajenarse fuera de remate siempre que el precio no sea en cantidad menor a la del valor en que fueron recibidos, con adición de los gastos de administración y venta generados.

En la Ley de Servicios de Tesorería de la Federación capítulo II, la dación en pago y la adjudicación de bienes se regula en los artículos 25 al 29 que establecen la única forma que tenga el deudor para cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá aceptar la dación en bienes, dándose por pagada de los créditos fiscales adeudados por el contribuyente insolvente.

El Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, en sus artículos 38 al 47 complementa la referida.

Respecto de este punto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece como requisitos para la aceptación de la dación en pago únicamente cuando se ofrezcan inmuebles urbanos, acciones, bonos, cupones, valores mobiliarios, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados, Municipios, de instituciones de crédito y de empresas que se coticen en bolsa de valores, metales preciosos, alhajas, obras plásticas de artistas reconocidos, cualquier objeto que tenga un valor artístico o histórico, mobiliario y equipo de oficina nuevo, artículos de oficina, artículos de oficina, servicios de publicidad, servicios de impresión, servicios profesionales independientes quienes pueden pagar en especie.

La Compensación.

La compensación es figura de extinción de obligación civil, por medio de la cual se extinguen obligaciones que tiene lugar cuando en dos personas se reúnen recíprocamente las cualidades de deudor y acreedor (artículo 2185 de Código Civil) el efecto de la compensación es extinguir las dos deudas hasta el importe menor (artículo 86 del Código Civil).

Para que la compensación se efectúe es necesario que las dos deudas sean en dinero o en cosa fungible y que sean, deudas recíprocas es decir, que ambas partes sean entre sí deudores y acreedores, líquida significa que su cuantía sea determinada,

exigible, opera cuando el pago no puede rehusarse el obligado conforme a derecho, y embargable significa que aquella deuda cuyo cumplimiento puede exigirse mediante la intervención de la fuerza que el Estado pone a disposición del acreedor, para que éste obtenga la ejecución de su derecho sobre los bienes del deudor.

Por otro lado los efectos de la compensación equivalen a un doble pago, y en consecuencia, extingue ambas deudas si son del mismo valor, y si son desiguales, extingue la mayor hasta el importe de la menor.⁷⁴

En el derecho privado la figura de la compensación es el medio común para extinguir la obligación, situación que no varía en materia tributaria a reservas de algunos aspectos, a reserva de que su base la constituye la materia civil, particularmente en materia fiscal la compensación Castán define la compensación como el medio de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.⁷⁵

La legislación mexicana regula la compensación de los créditos fiscales, cuando el fisco y el contribuyente reúnen el carácter de acreedores y deudores recíprocos (artículo 23 del Código Fiscal de la Federación), por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, pero cuando son distintas contribuciones, la deuda del segundo solo se considerará líquida y exigible si antes ha sido autorizada por la autoridad que corresponda.

Para que proceda la compensación en materia fiscal se deberán establecer los siguientes presupuestos: la reciprocidad y propio derecho es decir que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y obligación propia, principalidad de la obligación lo que significa que los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes; que sean fungibles, es decir, los créditos fiscales compensables deben ser

⁷⁴ Moto Salazar, Efraín. *Ibid.*, pág. 248

⁷⁵ Garza, Sergio Francisco de la. *Ibidem*, pág. 614

de dinero, sean líquidos, lo que quiere decir que la cuantía este perfectamente determinada o que pueda determinarse sencillamente, que sea exigible y firme, los créditos compensables cuando no se puedan rehusar al pago conforme a derecho y firme que no este sujeto a controversia, para ser exigible; de libre disposición de los créditos puedan ser sujetos a embargo, por último su procedencia significa que deriven de la misma contribución.

Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración, hasta aquel en que la compensación se realice.

En el supuesto que las cantidades que tengan a favor los contribuyentes no deriven de la misma contribución por la cual están obligados a pagar, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la S.H.C.P. establezca mediante reglas de carácter general como la resolución publicada en el diario oficial de la federación de 1995 establece las reglas generales de carácter fiscal para 1995. En las reglas 18,21,22,23, y 24 se determinan las formalidades para la compensación de los diferentes impuestos a los que haya lugar (IVA, ISR, I.A. retenciones, crédito al salario, etc.)

Si la compensación se hubiera efectuado y no proceda, se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, las que se actualizarán desde el mes en que se efectuó dicha compensación, hasta el mes en que se pague.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retenciones cuando sean objeto de sentencia ejecutoriada o sean firmes, contra las cantidades que las autoridades estén obligadas a devolverlas el mismo contribuyente, en los términos del

artículo 22, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

El efecto de la compensación al igual que la obligación civil es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor y que sin las deudas no fueren de igual cantidad, hecha la compensación queda expedita la acción por el resto de la deuda.

La Condonación.

La condonación tiene su origen el Derecho Civil, aunque en esta rama jurídica, tiene diferente concepto, como remisión de deuda, la que esta regulada en los artículos del 2209 y 2220 del Código Civil del Distrito Federal en los que se señala que el acreedor renuncia a sus derechos para exigir el cumplimiento de la obligación y por lo tanto perdona voluntariamente la deuda.

La remisión de la deuda, se manifiesta cuando el acreedor renuncia a su derecho remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en los casos en que la ley lo prohíbe artículo 2209 Código Civil del Distrito Federal.

La condonación de la deuda principal extingue las obligaciones accesorias; pero la de éstas deja subsistente la primera -artículo 2210 del Código Civil para el D.F.

Así tenemos que la condonación es el "perdón" o liberación de una deuda que un acreedor, otorgue a su deudor, por lo que dicho perdón o liberación extingue por completo la obligación de que se trate. Haciendo mención que en siguiente capítulo se explicará más a detalle.

La Prescripción.

La palabra prescripción en materia civil se puede referir desde dos puntos de vista; uno lo es como el modo de adquirir la propiedad (prescripción adquisitiva) y como medio

de liberarse de obligaciones (prescripción extintiva).⁷⁶

La prescripción se presenta como una forma de extinguir obligaciones que son, en primer lugar, la obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos y la segunda, la obligación a cargo de la autoridad hacendaria de reembolsar a los contribuyentes las cantidades que estos últimos hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a lo establecido por la ley.

En este orden de ideas, tenemos que la prescripción, como forma de extinción del crédito fiscal se manifiesta por el transcurso del tiempo. En este caso, estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. En el Código Fiscal de la Federación se precisa con toda claridad en el artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar. Por otro lado el cómputo de 5 años para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

En otras palabras, la prescripción se manifiesta cuando la autoridad dispone de 5 años para que se extingan sus contribuciones, corroborándose con el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

El fundamento de la prescripción se encuentra en el derecho civil, en la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa antes Tribunal Fiscal de la Federación define que la prescripción se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del fisco, como de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del erario, ni de los negocios de los particulares.⁷⁷

Para que comience a correr el término de la prescripción es necesario que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado, estos términos corren de día a día y no por años.

⁷⁶ Moto Salazar, Efraín, *ibid.*, pág.252.

⁷⁷ Garza, Sergio Francisco de la, *ibid.*, pág.625

En este caso, coincidimos con lo que expresa Margain, en el sentido de que " si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, también del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

CAPITULO IV. ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LOS PROAFIS COMO VARIANTE DE LA FACULTAD DE CONDONACION DEL ESTADO.

La condonación es el "perdón" o liberación de una deuda que un acreedor, otorgó a su deudor, por lo que dicho perdón o liberación extingue por completo la obligación de que se trate.

La condonación en nuestra legislación tributaria se denomina remisión de deuda en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan el pago de contribuciones; por causas de fuerza mayor, o bien por causas discrecionales tratándose de multas. Como puede advertirse, la condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas, al respecto nos enfocaremos por la primera.

Ahora bien, para que se aplique la condonación, los órganos que la aplican deberán estar facultados para aplicarla, por ello para comenzar con la condonación primero debemos establecer el concepto de facultad, que del latín significa: facultas-an-capacidad, facilidad, poder; de facultad; hacer, es decir, es el poder o habilidad para realizar una cosa. El concepto jurídico de la potestad significa la aptitud o potestad de una persona para modificar la situación jurídica.⁷⁸

Por lo que la facultad muestra claramente una función esencial de todo orden jurídico: la función de atribución o facultad de poderes. En el derecho público la noción de facultad se encuentra asociada a la noción competencia, competencia material, que se identifica con las facultades. - artículo 73 de la Constitución -. "Son facultades exclusivas que no están expresamente concedidas por esta Constitución" ...artículo 124 de la Constitución. El ejercicio de facultades (capacidades) privadas, es fácil de advertir, en cuanto a la función que desempeña un órgano legislativo habilitado por el orden jurídico para establecer normas generales. En todos estos casos (públicos y privados) nos

⁷⁸ Diccionario Jurídico Mexicano Tome I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, pág 709-710

encontramos en presencia de una habilidad para crear normas jurídicas.

Ahora bien, existe dentro de las facultades que existen y la que se aplica en materia fiscal es la facultad discrecional, misma que se manifiesta como el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. Esta libertad, autorizada por la ley, puede ser de mayor o menor rango y resulta visible cuando la autoridad tiene la elección entre dos decisiones.

El poder discrecional es esencial a la administración pública, ya que ésta debe contar con los medios para ejercer plenamente sus responsabilidades, como lo es la libre apreciación de los hechos frente a los fines públicos por alcanzar. Corresponde a la ley fijar el poder discrecional, a través de sus fórmulas o textos, de mayor o menor alcance genérico, con más o con menos precisión, con señalamiento de una o más condiciones para su ejercicio, en fin establecer la medida de su ejercicio. En consecuencia, cuando la ley es omisa y no establece las bases del proceder de las autoridades, no se está en presencia de un poder discrecional por indeterminación reguladora, independientemente que las decisiones de la autoridad se toman bajo esta situación están también sujetas al control de los tribunales.

Dentro de las facultades Legislativas del Presidente: Conforme a la Constitución el Presidente puede realizar funciones legislativas en cinco supuestos. a) en las situaciones de emergencia y previa suspensión de las garantías individuales; con el objeto de poder recuperar la emergencia causa de la mencionada suspensión. El Congreso o la Comisión Permanente, en su caso, pueden suspender las garantías individuales, pero sólo el primero de ellos pueden otorgar facultades extraordinarias al Presidente para legislar durante la emergencia: a 29.

b) Las medidas de salubridad, que son de dos órdenes: 1) las que establece el Consejo de Salubridad General 2) las que establece la Secretaría de Salud.

El artículo 73 fracción XVI. crea el Consejo de Salubridad General, que depende directamente del Presidente de la República, siendo sus disposiciones generales obligatorias en todo el país. Las medidas que el Consejo ponga en vigor en lo respectivo a la campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo

o degenera la especie humana, y las expedidas para prevenir y combatir la contaminación ambiental, serán posteriormente revisada por el Congreso en los casos que le competan.

El inciso 2 de la fracción en cuestión faculta al Departamento de Salubridad hoy Secretaría de Salud- a que en caso de epidemias de carácter grave o de peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, o de inmediato las medidas preventivas indispensables, a reserva de que después sancionadas por el Presidente de la República.

c) Los tratados internacionales. El presidente celebra los tratados internacionales con la ratificación del Senado y, de acuerdo con el artículo 133, los tratados son parte del orden jurídico mexicano y de aplicación interna. El presidente también legisla para el orden interno cuando decide denunciar un tratado.

d) La facultad reglamentaria.

e) La regulación económica. El segundo párrafo del artículo 131 Constitucional faculta al Congreso para autorizar al ejecutivo para que legisle ampliamente, ya que puede aumentar, disminuir, suprimir y crear nuevas cuotas de importación y exportación respecto a las expedidas por el Congreso. También puede prohibir importaciones y exportaciones, así como el tránsito de productos, artículos y efectos. El propio párrafo señala las finalidades que se persiguen con estas atribuciones concedidas al presidente: regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país.

El Presidente, cada año, deberá someter la aprobación del Congreso el que de estas facultades hubiere hecho.

Ahora bien, la facultad que le corresponde al Presidente de la República para legislar sobre la aplicación de la condonación se señala en la Constitución y se encuentra en el artículo 89 fracción I en proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia.

IV.A. Concepto de Condonación

La condonación tiene su origen el Derecho Civil. aunque en esta rama jurídica, tiene diferente concepto como es remisión de deuda, la que esta regulada en los artículos del 2209 y 2220 del Código Civil del Distrito Federal en los que se señala que el acreedor renuncia a sus derechos para exigir el cumplimiento de la obligación y por lo tanto perdona voluntariamente la deuda. Evidentemente, en estos casos y en atención a dicho perdón o liberación, la obligación de que se extingue en forma automática.

La remisión de la deuda, se manifiesta cuando el acreedor renuncia a su derecho remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en los casos en que la ley lo prohíbe - artículo 2209 de Código Civil para el D.F. - .

La condonación de la deuda principal extingue las obligaciones accesorias; pero la de éstas deja subsistente la primera -- artículo 2210 del Código Civil para el D.F.

Así tenemos que la condonación es el "perdón" o liberación de una deuda que un acreedor, otorgue a su deudor, por lo que dicho perdón o liberación extingue por completo la obligación de que se trate.

IV.B. La condonación como facultad ejecutora.

La condonación en materia fiscal, es la remisión de deuda en la figura juridico-tributaria, por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan el pago de contribuciones; por causas de fuerza mayor, o bien por causas discrecionales tratándose de multas. Por lo que, la condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones. en especial impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas, al respecto nos enfocaremos por la primera.

1. Causas de fuerza mayor. De acuerdo con lo que marca el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en vigor establece "El ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de

contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias..."Dicho en otras palabras, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudican gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un periodo determinado.

Cabe comentar que se debe agregar en el artículo arriba citado, también los fenómenos telúricos y volcánicos tan frecuentes en nuestro país.

En estos casos, lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuesto. Tal y como se ha señalado si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividad económica se cierren, lo cual ocasiona graves perjuicios no solo al Fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros generadores de trabajo, empleo e impuestos. Por lo tanto cuando en alguna región de la República o en alguna rama de la actividad industrial, por causas de fuerza mayor se presenta este riesgo, a fin de tratar de asegurar la permanencia de esas fuentes de actividad económica, es conveniente que las autoridades hacendarías perdonen el pago de las contribuciones que pudieran causarse durante el periodo que dure la situación de emergencia.

Como se observa, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región, o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad, cumpliendo para ello con los siguientes requisitos:

- Debe ser otorgada por el Poder Ejecutivo Federal.
- Debe ser general.
- Procede únicamente por región geográfica o por rama de actividad.
- Puede ser parcial o total.

Un ejemplo de la aplicación de la condonación de impuestos fue el 29 de junio de 1992 cuando el ejecutivo emitió un decreto, por el que se condono el pago del impuesto sobre la renta sobre aquellos contribuyentes que vivieran dentro de la zona de desastre que se ocasiono por explosiones en Guadalajara, al respecto la tesis Jurisprudencial nos dice:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONDONACION DEL PAGO DE. AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE AFECTADO POR CAUSA DE LAS EXPLOSIONES DEL VEINTIDOS DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS, OCURRIDAS EN LA CIUDAD DE GUADALAJARA, PRESTE SUS SERVICIOS EN DIVERSOS LUGARES AL QUE LABORA, TIENE DERECHO A TAL BENEFICIO, SI LA EMPRESA ESTA DENTRO DE LA ZONA DE DESASTRE O EVACUADA.

“El artículo 5o. del decreto de veintinueve de junio de mil novecientos noventa y dos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de dos de julio del mismo año, que reformó y adicionó el diverso de veintidós de mayo de ese año, publicado en el mismo Diario el veinticinco siguiente, establece la condonación del pago que por concepto del impuesto sobre la renta cubran los contribuyentes que presten sus servicios en establecimientos ubicados en la zona de desastre o evacuada con motivo de las explosiones del veintidós de abril de mil novecientos noventa y dos, ocurridas en esta ciudad tapatía. Lo anterior lleva a concluir que para obtener tal beneficio, es necesario que el establecimiento, para el cual labora el contribuyente y del que percibe su salario, esté ubicado en la zona siniestrada. Por tanto, si el quejoso labora para una empresa establecida en esa zona, la cual le comisiona para dar servicios en diferentes lugares, tal circunstancia no le impide gozar del beneficio que otorga dicha disposición, pues aun cuando no lo hace directamente en la empresa para la que presta sus servicios, los realiza por encargo y comisión de ésta. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL

Así como la jurisprudencia que emitió el Tribunal Fiscal de la Federación que a su letra establece:

" **Zonas siniestradas.**- Para establecer la condonación de impuestos, deben contemplarse las dos hipótesis previstas en los decretos previstos en el decreto del 25 de Marzo de 1992, no opera la condonación total de impuestos federales a que se refiere el artículo 1 del mismo, para los contribuyentes que no tengan su domicilio fiscal dentro de la zona considerada como de desastre total por las explosiones del 22 de abril de 1992; Sin embargo el referido decreto y en especial el que lo reforma y complementa de fecha 2 de julio de 1992, fueron expedidos con el objeto de beneficiar, no sólo a los señalados contribuyentes, sino también a aquellos que se localizaran dentro de las áreas evacuadas o desalojadas, otorgándoles a estos últimos, el beneficio de la condonación del pago el impuesto al activo, entre otros, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá tomar en consideración ambas hipótesis y, una vez valoradas las pruebas, que le sean aportadas para demostrar la ubicación del domicilio fiscal resuelva lo conducente ".JUICIO No. 39/93.- sentencia de 1 de septiembre de 1992, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Miguel ángel García Padilla.- Secretario: Lic. Jorge Torres Jacobo.25

⁷⁹ Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Parte: XIII-Febrero, Tesis
Página: 335 Amparo directo 40/93 José Luis Gutiérrez Corona 19 de octubre de 1993

IV.C. La condonación como facultad Discrecional

De acuerdo con lo que establece el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, las multas por infracción a las disposiciones fiscales podrán ser condonadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso. Tal y como lo señalamos, los criterios de que debe seguir al respecto la autoridad hacendaría son eminentemente discrecionales, es decir, la ley simplemente se concreta a fijar mínimos y máximos, quedando a criterio de la autoridad sancionadora; el fijar el importe de la multa con base en el mínimo, en el máximo, o bien en una cantidad intermedia. Precisamente por eso se habla de facultades discrecionales, porque se deja al criterio de la autoridad sancionadora. existe siempre la posibilidad de que al apreciar otras circunstancias que dieron origen a la infracción, considere que debe modificarse el monto de la multa inicialmente impuesta o bien que debe procederse a su total condonación.

Esta facultad de la autoridad administrativa es potestativa y no obligatoria y la ejerce apreciando discrecionalmente la solicitud del interesado, las circunstancias del caso y los motivos de la autoridad que impuso la sanción.

La sanción es un accesorio de las contribuciones y se encuentra previsto el que se pueda condonar, con la condicionante que sean multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto conexo no sea materia de impugnación.

El fisco para proceder a la condonación de las multas por infracción a las disposiciones fiscales, apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Nos dice el artículo de referencia que la solicitud de condonación de multas, en los términos del mismo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la secretaría al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de

ejecución, cuando así se pida y se garantice el interés fiscal.

Independientemente de lo anterior, en el mismo Código Fiscal de la Federación en vigor se establecen, en la fracción II del Artículo 77, los casos en que se disminuyen las multas por la comisión de una o varias infracciones que originaron la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudatorias, y sea descubierta por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Así mismo se indican los supuestos en que se aumentan y disminuyen las multas en porcentajes que varían del 20% al 60% por agravantes y otros supuestos, como se señala en el artículo 77 fracción I, con relación al artículo 75 y por otra parte la reducción que señala el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

En cuanto al plazo, ni el Código Fiscal de la Federación ni en su reglamento, prevén un plazo para la presentación del escrito a través del cual se solicite la condonación de las contribuciones y o sus accesorios.

Consecuentemente, el escrito de solicitud de condonación deberá dirigirse, según se trata de contribuciones o sus accesorios, al Ejecutivo Federal, o bien a la Secretaría en comento ya que ambos se encuentran facultados según sus disposiciones contenidas en el Reglamento Interior de la Secretaría Hacienda y Crédito Público que faculta al Procurador Fiscal y al Tesorero de la Federación, o bien a las unidades administrativas adscritas al Sistema de Administración Tributaria o ante las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas según sea el caso.

Por otro lado, en lo que respecta a los requisitos para interponer la condonación, tenemos que su procedimiento en caso de condonación de multas se formulará ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo requisito indispensable como lo hemos mencionado es que la multa en cuestión haya quedado firme y que el acto administrativo conexo, no haya sido impugnado.

En contra de las resoluciones que emitan tanto el Ejecutivo Federal como la Secretaría de Hacienda no procede ningún medio de defensa de los previstos por el Código Fiscal de la Federación.

Con base en lo anterior, es factible llegar a la conclusión de que la condonación por cualquier de las dos causas enunciadas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones, toda vez que a través de la misma el acreedor, o sea el fisco, perdona a su deudor, o sea el contribuyente, el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las diversas circunstancias que se analizaron, extinguiendo en esa forma la contribución.

IV.D. Fundamentación jurídica de la Condonación.

Recordemos que la condonación tiene su origen el Derecho Civil, aunque en esta rama jurídica, tiene diferente concepto como es remisión de deuda, la que esta regulada en los artículos del 2209 y 2220 del Código Civil del Distrito Federal.

Ahora bien en la Constitución Política en el artículo 89 establece que: las facultades y obligaciones del presidente son Fracción I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, **“PROVEYENDO EN LA ESFERA ADMINISTRATIVA A SU EXACTA OBSERVANCIA;...”**.

En nuestro Código Fiscal de la Federación el fundamento de la condonación se encuentra en los artículos 39 y 74.

En la condonación que establece el 39 señala que la condonación de contribuciones constituye un perdón de la obligación de contribuir al gasto público que el ejecutivo puede decretar a través de medidas de carácter general y en las situaciones especiales o excepcionales mencionadas anteriormente.⁸⁰

El maestro Francisco de la Garza establece que la condonación de tributos sólo puede hacerse en forma general y nunca particular, pues ello implicaría un tratamiento

⁸⁰ Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas, ibid pag 710

desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto.

Ahora bien en la condonación de multas, la autoridad administrativa tiene una facultad potestativa y no obligatoria y la ejerce apreciando discrecionalmente la solicitud del interesado, las circunstancias del caso y los motivos de la autoridad que impuso la sanción.

IV. E. El concepto de los Proafis

En 1994 nuestro país sufrió una gran crisis económica que tuvo repercusiones severas sobre la población, por lo que el Gobierno Federal para promover un crecimiento económico, y con el fin de aligerar la difícil situación que ocasiono problemas de liquidez por parte de los contribuyentes- físicas y morales- que tienen a su cargo adeudos fiscales y con el objeto de promover el crecimiento de la actividad económica del país, el gobierno tomo como medida para facilitar el pago de contribuciones federales y consolidar la reactivación económica del país apoyar con estímulos fiscales como lo fue con los decretos publicados el 1 de noviembre de 1995 y 15 de diciembre de ese mismo año, a través de los cuales se disminuyo la carga impositiva de las empresas pequeñas y medianas, exentando temporalmente del Impuesto la Activo por el ejercicio de 1996, del Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 1995 siempre que no excediera de \$7,000,000.00 así como se eximió del pago del Impuesto sobre Automóviles nuevos a los fabricantes, distribuidores, e importadores.

En este sentido el gobierno considero estimo necesario apoyar **directamente** a aquellos contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a través de diseñar esquemas de pago conforme a la perspectiva de la dinámica económica así como los flujos esperados de recursos de los contribuyentes.

Ante estas circunstancias se tomaron acciones que el Gobierno considero eran pertinentes para apoyar y facilitar a los contribuyentes en el pago de sus adeudos, derivado del incumplimiento de sus obligaciones fiscales. a fin de evitar esta situación, el

tres de julio de mil novecientos noventa y seis salió publicado un decreto bajo el nombre de DECRETO DE APOYO A DEUDORES DEL FISCO FEDERAL emitido por Ernesto Zedillo Ponce de León, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos con el objeto de promover el crecimiento económico y aligerar la difícil situación económica.

Por lo que Proafi significa Programa de Apoyo a Deudores del Fisco Federal mismo que salió publicado en el Diario Oficial de la Federación el tres de julio de mil novecientos noventa y seis, posteriormente salió una adicional publicado el quince de enero, otro el treinta y uno de julio, veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete y veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho

Se emitió como instrumento por medio del cual el Gobierno Federal pretendió facilitar el pago de las obligaciones fiscales de personas físicas y morales que al 31 de mayo de 1996, tuvieran adeudos por impuestos federales y o multas, incluyendo accesorios y actualización.

IV.F. La fundamentación jurídica de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal.

Dentro de la fundamentación encontramos en orden jerárquico.

Como autoridad facultada para la emisión del Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal se encuentran las facultades del Presidente de la República en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“Que establece Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes” I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”..

Lo que significa que el Presidente goza de facultades legislativas o de iniciativa del ley reguladas en el artículo 71, facultades de contenido económico artículo 25. 26, 27 y 28, facultades de emergencia en el artículo 29, en particular la facultad que tiene el ejecutivo

consiste en la ejecución de las leyes y en la expedición de aquellas disposiciones reglamentarias que se necesiten para tal objeto.

La ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 31 donde señala los asuntos que le compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo que corresponde a la proyección, distribución de los recursos.

Por otra parte, tenemos el Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 fracciones I y II: establece "El ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias..."Dicho en otras palabras, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudican gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un periodo determinado.

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

Las Reglas generales para la interpretación de los Decretos de Apoyo a deudores del fisco federal, y por último la Ley Orgánica de la Tesorería en su artículo 25 al 29 regula el procedimiento de la dación en pago.

IV.G. Los fines de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal.

En el ejercicio del artículo 89 fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el presidente en ese entonces Ernesto Zedillo Ponce de León, con fundamento en los artículos 39, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación, los cuales estarán vigentes en varios periodos como a continuación se enumeran, encontrando dentro de sus objetivos:

- a.- Ayudar a que los contribuyentes regularicen su situación fiscal,
- b.- Contribuir al fortalecimiento y saneamiento de las finanzas públicas, y
- c.- Consolidar la reactivación económica del país.

Los decretos contemplaron tres categorías: adeudos inferiores a \$5,000.00; entre \$5,000.00 y \$500,000.00, con excepción de los superiores \$500,000.00, donde la tasa de pago de los adeudos se realizaron con una tasa máxima de interés de Udi's más cinco, sin exceder el 25 % nominal anual.

Las facilidades que brindan el decreto son:

1.- La condonación parcial de adeudos por impuestos federales y multas federales derivadas del incumplimiento de disposiciones, así como por actualizaciones y accesorios.

Los beneficios no se aplicaron al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, adeudos generados antes del 31 de mayo que hubieren sido notificado al contribuyente después de dicha fecha. y a las entidades de la Administración Pública.

Beneficios:

1.- Concedió la condonación respecto de aquellos adeudos generados hasta el 31 de mayo de 1996, cuando fueran menores a \$5,000.00, podían pagar en una sola exhibición en efectivo o cheque solo el 50 % del adeudo, el resto quedaría condonado hasta el 30 de diciembre de 1996.

2.- En el caso de que fuera superior el adeudo a \$5,000.00 y hasta \$500,000.00 se podía reestructurar para pagarlo hasta en 48 mensualidades, manifestando su adhesión hasta el 31 de octubre de 1996, disfrutarían de una tasa mensual de 2.21 % que equivale a una tasa anual del 30%. Se condonaba según las fechas en que vayan adhiriéndose en un 25% en el mes de agosto, 22.5% en septiembre, 20% en octubre, 17.5% en noviembre, 15% en diciembre de 1996, el monto que se condonaba no podía ser superior a los \$125,000.00 pesos, aunado a que estas reducciones se aplicaban solo respecto de los primeros \$500,000.00 pesos sobre su adeudo.

Una de las formas de pagar los créditos en el Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal fue la dación en pago, y esta se realizó cuando la condonación de bienes o servicios que se hubieran aceptado por créditos de 1995 y 1996, se aceptaría una vez fuera la única forma de que tuviera el deudor para cumplir con la obligación a su cargo, y estos fueran de fácil realización o venta o resultaren aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia; recibían al valor del avalúo pericial de los bienes emitido por institución autorizada, las actas administrativas se formalizaban con la participación del deudor y la Tesorería o los auxiliares facultados legalmente anotándose en el Registro Público de la Propiedad en el caso de inmuebles, y se otorgarán las escrituras públicas o privadas, y los gastos y las contribuciones que origina la operación cargo del enajenante, serían por cuenta del deudor.

En el caso de que fuese aceptada la dación en pago, se suspenderá provisionalmente el cobro del crédito una vez formalizado, se tendrá pagado.

Los interesados en adherirse al decreto y para gozar de los beneficios que otorga el proafo debieron haber cubierto los requisitos de que los impuestos no sean sobre tenencia o uso de vehículos y no se le hayan determinado a entidades de la Administración Pública Federal; los impuestos generados antes del 31 de mayo de 1996 y no hubieren sido por

resolución de la autoridad y notificados a esta fecha: en este caso, de los que hayan controvertido por la vía administrativa, judicial o jurisdiccionalmente la procedencia del cobro de sus créditos deberían DESISTIRSE de los medios de defensa interpuestos, entregando una copia sellada del escrito de desistimiento.

Una vez adheridos no tendrían que impugnar a través de algún medio de defensa sus adeudos, porque entonces perderían todos los beneficios que se les hubiere otorgado, aunado a que deberían de garantizar el interés fiscal conforme a las disposiciones legales aplicables.

LIMITES.

1.- Los montos condonados no darían lugar a devolución o compensación y la Secretaría de Hacienda expidió disecciones necesarias y condiciones, requisitos y lineamientos para cumplir, como requisito para adherirse al decreto.

La autoridad fiscal se abstuvo de iniciar el procedimiento Administrativo de Ejecución con el propósito de procurar la recuperación de los créditos fiscales así como suspendió aquellos ya iniciados, créditos menores a \$5,000.00 hasta el 30 de diciembre 1996, mayor de \$5,000.00 hasta 500,000 hasta octubre de 1996. respecto de la dación en pago cuando se determino la resolución de la misma con anterioridad al decreto, con excepción de que para evitar la caducidad y prescripción de los créditos la autoridad podía continuar con acciones de cobro.

Siguiendo su curso el decreto de apoyo a deudores del fisco federal y de acuerdo con la respuesta de los contribuyentes el 15 de enero de 1997 salió un decreto adicional al primero, que tomó como base el primer decreto, el cual estableció los siguientes beneficios:

Aquellas contribuciones que fueron generadas hasta el 31 de mayo de 1996 como:

Una condonación del 50% a contribuyentes cuyo adeudo fiscal fue igual o menor a los \$5000.00 y no hayan pagado, y sé adhirieran hasta el 31 de julio de 1997.

2.-Se les amplio un plazo hasta de 6 años (72 meses) para pagar en parcialidades mensuales; en el caso de los que se hubieren adherido al anterior decreto podrán reestructurar sus parcialidades.

3.-Gozaban de recargos preferenciales del 0.41% mensual, así como los que se adherieron al segundo decreto.

Una tasa nominal (inflación más recargos) preferencial no mayor al 25% anual, hasta enero del año 2000.

4.- Un subsidio del 30% de lo que se amortice de capital en cada pago efectuado en el periodo comprendido entre la fecha de adhesión y el 31 de diciembre de 1997, así como los que por primera vez se adherieron, se le resto al saldo insoluto.

5.-Una condonación del 5% sobre el monto originalmente convenido, actualizado. Traducido a que los descuentos son del 35% para quien pague su adeudo de contado; y si pagaron hasta el último de agosto de 1996 a enero de 1997, recibieron una condonación citada sobre el adeudo originalmente convenido.

6.-Apoyo a los contribuyentes que, obrando de buena fe, y que fueran sorprendidos por terceros y poseen declaraciones apócrifas, se podían adherir al programa recibiendo la condonación de los recargos, multas y actualización de las multas, solo pagando lo omitido actualizado.

7.-Un 35% de descuento sobre el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos correspondiente a los ejercicios 1995 y anteriores solo hasta el 31 de marzo de 1997. Siendo el único beneficio respecto a este impuesto, pudiendo realizarlo a plazos el pago, mismo que se podía realizar a mas tardar el 31 de diciembre de 1997.

En otro sentido, no gozaban de los citados beneficios quienes ya hubieren tenido un beneficio del primer decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal.

8.-Los contribuyentes que debían el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos por unidades destinadas al transporte público federal de carga y/o de pasajeros tenían un

plazo para pagar sus adeudos en parcialidades (la última mensualidad a más tardar en diciembre de 1997) y garantizar el crédito fiscal en los términos que la ley establece.

También se continúa en estático el Procedimiento Administrativo de Ejecución con excepciones, a fin de evitar la caducidad y la prescripción de los créditos hasta el 31 de julio al 31 de marzo 1997.

9.-Una ampliación del período exento de actualización y recargos, en el caso de dación en pago aceptada.

En el caso de los que se adhieron al primer decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal:

1.-Gozaron de una tasa nominal preferencial máxima del 25% anual (inflación más recargos), así como los que por primera vez se adhieran hasta enero del 2000.

2.-Al beneficiarse con el 30% de lo que se amortice de capital en cada pago efectuado en el período transcurrido entre la fecha de su adhesión al Programa de Apoyo Adicional y el 31 de diciembre de 1997.

3.- Una condonación adicional del 5% si liquidaron en su totalidad su adeudo durante agosto de 1996 a enero de 1997, sobre el adeudo originalmente convenido así como a una condonación de la diferencia entre el descuento por pronto pago que recibieron por los pagos que efectuaron entre agosto de 1996 y enero de 1997 y el 30% de lo que amortizaron de capital por sus pagos efectuados en dicho período.

Se exceptuó de estos beneficios a:

Las entidades de la Administración Pública, y aquellos cuyos bienes o servicios hubieren sido aceptados en dación en pago de créditos, aquellos contribuyentes que se encontrarán sujetos al ejercicio de acciones penales fiscales.

Sobre aquellos adeudos por impuestos sobre tenencia o uso de vehículos.

No se eximió al contribuyente una vez que adherido al segundo decreto adicional de apoyo a deudores del fisco federal a ser sujeto de acciones penales, perdiendo de los beneficios que otorgaba el decreto.

Respecto a los que no se aplicaron los beneficios del segundo decreto adicional de apoyo a deudores del fisco federal sobre adeudos generados antes del 31 de mayo de 1996 y antes del 31 de diciembre de 1995, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos que se hubiere notificado después del 1 de febrero de 1997, de aquellos impuestos que se generen a partir del 1 de junio de 1996; podía adherirse antes del 31 de julio de 1997, pagar en tiempo y en cantidad debida cada una de las parcialidades, garantizando el interés fiscal, estar y mantenerse al corriente en tiempo y forma en sus declaraciones de impuestos federales excepto el Impuesto sobre tenencia o uso de Vehículos a partir del 1 de junio de 1996 y multas.

Por otro lado, en el caso de la dación en pago de bienes muebles e inmuebles que no hubieran, realizaban su formalización referente a los muebles la firma dentro de 20 días hábiles de este decreto o designe el depositario o se determine el destino de los bienes por parte de la autoridad.

En el caso de inmuebles hasta la firma de la escritura pública dentro de los 60 días hábiles a la entrada en vigor del Decreto o notificación de aceptación.

Se continuaron aplicando los requisitos sobre aquellos adeudos generados a partir del 1 de junio de 1996 respecto, de no impugnarlos o desistirse de los mismos, así como garantizar en los términos del Código Fiscal de la Federación, eximiendo aquellos créditos que puedan generarse con motivo de los beneficios.

En fecha 31 de julio de 1997 se publicó el decreto por el que se reforma el diverso de apoyo adicional a los deudores del fisco federal que establece que no gozarían de los beneficios aquellos contribuyentes cuyos bienes o servicios hubieran sido aceptados en dación en pago de créditos fiscales durante 1995 y 1996, por dichos créditos. y aquellos adeudos generados antes del 31 de mayo de 1996 y la autoridad haya determinado mediante resolución ya notificada al contribuyente después del 31 de julio de 1997.

Beneficios:

Podían pagar adeudos generados hasta el 31 de mayo de 1996 aquellos adeudos que fueran hasta \$5,000.00 pagar en 1 sola exhibición ya sea en efectivo o en cheque y el 50% restante quedaría condonado al momento de efectuarse el pago a más tardar el 31 de diciembre de 1997.

En el caso de los contribuyentes que hubieran sido engañados por el pago de sus adeudos con sellos apócrifos podían realizar el pago de su adeudo con su actualización, sin incluir multas, actualización de esta última, recargos hasta el 31 de diciembre de 1997 o pagarlo conforme al artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de la dación en pago de bienes muebles e inmuebles que no se haya formalizado, la Secretaría realizó requerimientos y convocatorias necesarias para la formalización; y en caso de no atenderlas el beneficiario se revocaba la dación en pago, perdiendo la condonación otorgada.

Con fecha 29 de diciembre de 1997 salió publicado el decreto por el que se reforma el diverso de apoyo adicional a los deudores del fisco federal de fecha veintinueve de diciembre, el cual tuvo una vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre de 1998, el cual establece las siguientes reformas:

1.-Quedaban exceptuados de gozar de los beneficios del presente decreto aquellos adeudos generados antes del 31 de mayo de 1996 que ya hubiesen sido determinados mediante resolución notificada al contribuyente después del 31 de diciembre de 1997, cuando pudo optar por corregir su situación fiscal.

2.-Seguían gozando de los beneficios aquellos adeudos que fuera hasta \$5,000.00 y pagar en una sola exhibición en efectivo o cheque el 50% a más tardar el 31 de diciembre de 1998 y el resto quedaba condonado en el momento en que efectúe el pago.

3.-En el caso del supuesto de sellos apócrifos, el contribuyente podía realizar solamente el pago del adeudo fiscal omitido con su actualización sin incluir multas,

actualización de estas últimas, recargos por incumplimiento hasta el 31 de diciembre de 1998 o pagar conforme al artículo 66 del Código.

4.- En el caso de bienes aceptados en pago de créditos durante 1997 o se acepten en la vigencia del decreto. La formalización de la entrega de los bienes podía hacerse en los términos ya estipulados.

Y por último el 27 de febrero de 1998 se publicó el decreto por el que se reforma el diverso de apoyo adicional a los deudores del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, respecto de vehículos que se destinan al servicio público local federal, publicados el 15 de enero y 21 de noviembre de 1997.

En el que se establecen los siguientes beneficios:

1.- No se aplicaría los beneficios sobre aquellos bienes cuyos servicios cuando hubieren sido aceptados en dación en pago de créditos fiscales.

2.- Respecto de aquellos generados hasta el 31 de mayo de 1996 fueron mayores a \$5,000 que no se hubieren adherido al decreto una reestructuración de todos sus adeudos para ser pagados hasta en 72 mensualidades con vigencia hasta el año 2000.

3.- Una condonación del 25% que se calcularía sobre monto que se vayan pagando a partir de la fecha de adhesión y hasta el mes de diciembre de 1998, multiplicando el importe de cada pago por un factor equivalente al 30%, es decir, se aplicaría una bonificación del 30% en cada pago que efectuó hasta diciembre de 1999 y si liquidaba el total al 31 de diciembre de 1999 gozaba del 30 % sobre el saldo insoluto más un 5% sobre el saldo histórico, que nos da un total de un 35%.

Por otro lado, los que no terminaron de pagar en diciembre de 1999 y terminan de liquidar su adeudo hasta diciembre del 2000, solo gozarán del 5 % de descuento sobre el saldo histórico sin gozar del 30% sobre cada pago que efectúen.

4.-Respecto de las daciones en pago mediante la prestación de servicios, aceptado hasta febrero de 1998, podían gozar de los beneficios ya establecidos, en el caso de

prorrogarse el plazo de la dación en pago, se reiniciaría a partir de la prórroga, la determinación de la actualización y los recargos, considerando la tasa de recargos y el límite ya establecido.

Para gozar de los citados beneficios quedarían condicionados al cumplimiento en los términos, plazos, amortización o prestación de servicios establecidos por la Tesorería de la Federación así como mantenerse al corriente en tiempo y forma de acuerdo con la ley, en su declaración de pago de impuestos federales excepto Impuesto sobre Tenencia que no forma parte de la dación en pago aceptada.

Sobre el Impuesto sobre tenencia se otorga una condonación del 40% del adeudo a partir de su publicación hasta el 30 de abril de 1998 para gozar de un 30% sobre el monto del adeudo que se extinga con los pagos efectuados durante el mes de mayo de 1998.

IV.H. Análisis y crítica

Los decretos de Apoyo al Fisco Federal publicados el tres de julio de mil novecientos noventa y seis, el quince de enero, treinta y uno de julio, veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete y veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, tomaron como base la publicación de los decretos publicados el 1 de noviembre y 15 de diciembre de 1995, a través de los cuales se disminuyó la carga impositiva a las empresas pequeñas y medianas, exentando temporalmente del Impuesto al Activo por el ejercicio de 1996, del Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 1995 siempre que no excediera de \$7,000,000.00 así como se eximió del pago del Impuesto sobre Automóviles nuevos a los fabricantes, distribuidores, e importadores, esto fue con el propósito de asegurar la recuperación económica.

En este tenor y de acuerdo a la exposición de motivos de los decretos de apoyo al fisco federal se expedieron para promover un crecimiento económico vigoroso y sustentable que redunde en favor del bienestar de todos los mexicanos para aliviar la difícil situación económica en la que se encuentran, y con el objeto de propiciar la reactivación de la economía nacional; sin embargo dado lo reducido de los beneficios económicos reales que se desprenden de la aplicación de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal, no se alcanzaron los elevados objetivos precisados.

Esto es porque, la dinámica de los decretos ofrece apoyos a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que solo ofrecen condonaciones parciales de impuestos y accesorios condicionados al cumplimiento de ciertos requisitos que consisten en reestructurar los adeudos fiscales para pagarlos en parcialidades y en formalizar o efectuar daciones en pago de bienes o servicios para cubrir los adeudos fiscales.

En este orden, para comenzar con el estudio, debemos de partir por conocer cual fue el conducto legal que le dio vida jurídica a la condonación de adeudos, es decir a los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal que publicó el Ejecutivo Federal a la luz del derecho administrativo, particularmente, en cuanto a la competencia de los órganos del Estado que realizan la actividad recaudadora y las disposiciones como fuente de los decretos, desprendiéndose que dichos decretos son contrarios a los principios doctrinarios de esa materia. Se manifiesta así, cuando los decretos de apoyo a deudores

del fisco federal establecen la condonación de impuestos federales y sus accesorios parcialmente, constituyen un conjunto de disposiciones jurídicas que más que describir la relación entre la autoridad administrativa y los particulares, limita las obligaciones y deberes de una de las partes en esta creación jurídica.

Para ello, es necesario analizar doctrinalmente los conductos legales que se utilizaron para la creación de la condonación de impuestos, particularmente los preceptos llamados decretos; que se manifiestan como la resolución, decisión o determinación del Jefe del Estado o de un Tribunal o juez sobre cualquier materia o negocio.

Como se ha visto, estas disposiciones entre otras, son consideradas dentro del ciencia del derecho como el producto del proceso de creación de normas jurídicas que realiza el Estado, como fuente formal del derecho (legislación) y se encuentra clasificado en un orden jerárquico normativo que se compone de los siguiente grados:

1.- Normas supremas: son normas constitucionales y los Tratados Internacionales ratificados por el Senado.

2.- Las leyes reglamentarias de la Constitución, ordinarias y organizadas.- de observancia Federal y son actos de aplicación de las normas Constitucional.

3.- Normas reglamentarias.- como actos de aplicación de las normas ordinarias.

4.- Normas individuales.- prevén situaciones jurídicas concretas.

Se considera que las disposiciones denominadas decretos se encuentran comprendidos dentro de las normas reglamentarias. En este supuesto, se entiende por decreto en sentido lato sensu, la decisión o mandato que la primera autoridad ejecutiva emite como expresión jurídica de su voluntad, que crea situaciones jurídicas concretas o individualizadas. Su origen obedece a la realización de las siguientes funciones:

1.- Al ejercicio de la facultad reglamentaria.

2.- Al establecimiento de necesidades para provocar la eficacia de las funciones de

gobierno y administrativas.

3.- Al ejercicio de derechos, deberes e intereses de la Administración Pública y de los particulares con respecto a ella.

En general el decreto presenta determinados elementos que lo caracterizan fundamentalmente, en efecto, en un acto de decisión en sentido estricto del poder administrativo, y de otras autoridades administrativas que lo dictan con uso de sus atribuciones conferidas por la ley. Es la expresión jurídica de la voluntad del poder administrativo, por ello, carece de naturaleza legislativa.

En nuestro derecho positivo tiene su fundamento en los artículos 89 fracción I y 92 de la Constitución 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación en vigor, pues a través de estos actos jurídicos con los que se logra la reglamentación, observancia y ejecución de las leyes.

En estricto sentido, se le denomina como reglamento, teniendo observancia y ejecución sin modificarla, abrogarla o ir en contra de ella. Cuando el acto administrativo produce efectos jurídicos de carácter particular, dirigido concretamente a uno o más casos pero siempre definido, recibe específicamente el nombre de decreto, el cual también puede ser una decisión de carácter general.

Si el decreto contiene disposiciones generales, su publicación en el Diario Oficial de la Federación deberá hacerse conforme a lo dispuesto por los artículos 3 y 4 del Código Civil del Distrito Federal, y si se trata de materia fiscal, de conformidad con el precepto del artículo 7 del Código Fiscal y conforme al artículo primero al quinto del Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación.

No obstante, dadas las características, el decreto en sentido estricto, como acto administrativo puede asumirse en diversas circunstancias, el término jurídico de manera precisa, determina la siguiente clasificación del decreto y es la siguiente:

El decreto en sentido estricto es toda resolución de un órgano competente del Estado de interés común, destinado a la regulación de casos concretos, en determinado

tiempo, lugar, así como a la actividad desarrollada por corporaciones, establecimientos o personas, que no constituyen una ley pero si crean situaciones jurídicas, distintas a otro tipo de decisiones que igualmente pueden provenir de un Poder Legislativo que de un Poder Ejecutivo.

El decreto legislativo es una resolución particular, es decir, el Congreso Federal expide además de leyes y sus reformas, también disposiciones de carácter particular, por ejemplo lo es cuando se otorga un permiso a un ciudadano mexicano para que pueda prestar servicios para un gobierno extranjero, o para aceptar y usar condecoraciones que éste le confiera: su fundamento se encuentra en el artículo 70 constitucional.

Por otro lado, conforme al artículo 92 constitucional establece tres clases de decretos cuya facultad es del Presidente expedir:

El decreto ley de acuerdo con el precepto del artículo 29 constitucional es la facultad que tiene el ejecutivo de suspender las garantías individuales, es decir su propósito es el dotar al ejecutivo de los medios y elementos indispensables para hacer frente, rápida y fácilmente, a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social; la suspensión de garantías implica la paralización de la normatividad de los preceptos constitucionales que la regulan, por consecuencia, en virtud de la suspensión de garantías individuales, tanto los derechos públicos subjetivos como las obligaciones estatales que se derivan o emanan de la relación jurídica que de aquellas entrañan, dejan de tener eficacia, ejercitabilidad o exigibilidad jurídicas, por ende ni el gobernado o sujeto activo de dicho vínculo puede ejercitar los mencionados derechos de que es titular, ni el Estado y sus autoridades están obligados a observarlos o cumplirlos.

En otro sentido, el decreto delegado es aquella facultad extraordinaria para hacer frente a situaciones de excepción, y opera cuando el ejecutivo ejerce sus facultades extraordinarias, para mantener el equilibrio de la balanza internacional de comercio del país, siempre y cuando reúna las siguientes condiciones: como lo es que exista urgencia para regular el comercio exterior, la economía del país; la estabilidad de la producción nacional y cualquier otro propósito en beneficio del país, su fundamento se encuentra en el artículo 131 segundo párrafo de la Constitución Política.

El decreto reglamentario es el acto que se dicta para garantizar y facilitar el cumplimiento de una ley, con un fundamento basado de manera práctica en función de su actividad administrativa, no dice lo que debe ser derecho, sino lo que es derecho, encuentra su base jurídica en el artículo 89 fracción I de nuestra Constitución Federal.

Y por último el Decreto Judicial, en el sentido amplio se trata de cualquier resolución que pronuncian los jueces en casos especiales, también se denomina así el auto o sentencia interlocutoria la fracción I del artículo 79 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal dispone que los decretos judiciales son simples determinaciones de trámite que se dictan dentro del proceso. Los artículos 894 del mismo ordenamiento, así como el artículo 220 del Código Federal de Procedimientos Civiles señalan que las resoluciones judiciales son decretos, autos o sentencias y los primeros se refieren a simples determinaciones de trámite.

Por otro lado, la crisis económica mexicana, prolongada por varios años, trajo como consecuencia que en la actualidad exista poco dinero en manos de los particulares, que casi no exista dinero en circulación, que se realicen pocas operaciones, que los contribuyentes tengan pocos ingresos y nulas utilidades, que se hayan visto obligados a contratar prestamos, que estén pagando financiamientos bancarios elevados y por consecuencia que el poco dinero que ingresa a los contribuyentes, no alcance para cubrir todos los compromisos económicos, incluidos los adeudos fiscales.

Por la difícil situación económica y con el objeto fortalecer la soberanía nacional con apego a la ley y que redunde en favor del bienestar social de los mexicanos a fin de consolidar la reactivación económica del país, el gobierno diseñó esquemas de pago conforme a la perspectiva de la dinámica económica, así como los flujos esperados de los recursos de los contribuyentes, se publicaron los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco publicados el tres de julio de mil novecientos noventa y seis, el quince de enero, treinta y uno de julio, veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete y veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho.

En este sentido, en los considerandos de los Decretos de Apoyo Deudores

Federales se reconoce "la difícil situación en la que se encuentran los contribuyentes que tienen a su cargo adeudos fiscales, precisándose que "las circunstancias económicas por las que ha atravesado el país, han provocado que diversos sectores de la economía, presenten problemas de liquidez, lo cual ha incidido no sólo en su actividad productiva sino también en su capacidad de pago de los impuestos establecidos para contribuir al gasto público".

Por lo que, ejerciendo la facultad que tiene el ejecutivo sobre el artículo 89 fracción I de la Constitución Mexicana, así como con fundamento en los artículos 39 fracción I y II del Código Fiscal de la Federación y 31 de la ley Orgánica de la Federación, emitió los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal.

Al respecto, el artículo 39 fracción I y II del Código Fiscal de la Federación se observa que contiene tres fracciones que expresan la facultad que tiene el ejecutivo para dictar resoluciones de carácter general de acuerdo a determinadas circunstancias que se presenten.

Pero observamos que la fundamentación de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal, no se adecua a los supuestos que se describen en el artículo 39 en sus dos fracciones del Código Fiscal de la Federación; para analizar la fundamentación de los decretos, partiendo del criterio sostenido por la autoridad emisora le son aplicados las dos primeras fracciones del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, se desprende lo siguiente:

"El ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias..."

Esto significa que el Ejecutivo Federal podrá dictar resoluciones de carácter general; haciendo un análisis comparativo de los Decretos que condonan impuestos federales y sus accesorios parcialmente a los contribuyentes con adeudos de este género, y que

facilitan el pago de los impuestos, frente a las disposiciones señaladas en el encabezado del artículo en cuestión y conceptualizado por la terminología jurídica como resolución ya anteriormente delimitada, se puede decir que no existe una adecuación jurídica de la realidad entre el acto administrativo puesto a estudio, con lo señalado en el primer párrafo del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en vigor, toda vez que establece el sistema de condonación de impuestos en situaciones muy especiales, no es en sí su naturaleza jurídica, una resolución de carácter general que sea dictado como decisión de otra autoridad administrativa distinta a la que entre este acto jurídico y cuyo contenido se refiera a aspectos de naturaleza burocrática, sino que se establece un objeto, una base, una cuota, tasa o tarifa distinta a la que se señala en la propia ley.

En este sentido, el propósito de la fracción I del Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en vigor, es únicamente suavizar la carga tributaria de alguna región o alguna rama de una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias siempre en razón de la equidad.

Respecto a la segunda fracción del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación establece.- "que podrá el Ejecutivo Federal.- dictar medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes..."

Por lo que nuestra Constitución Política establece que las facultades del presidente para emitir decretos se aplican en casos muy específicos y con la finalidad de hacer frente a las circunstancias extraordinarias; en este sentido la condonación de impuestos en la fracción en comento, se refiere a actos a realizar por la autoridad administrativa, motivadas por hechos que suceden en la realidad de manera espontánea, que perjudica las diferentes ramas o esferas económicas del país, donde el estado no tenía conocimiento de ellas al momento de realizar su planeación presupuestaria durante el año en que le permita hacerle frente, toda vez que sabemos que toda erogación, debe estar planeada en el presupuesto anual de egresos y en la ley de ingresos, de tal forma que la aplicación de facultades extraordinarias, debe ser únicamente de manera temporal

en tanto dure la situación crítica que motivó la observancia de este artículo, es por ello el carácter extraordinario. Lo anterior no ha quedado constatado en la condonación de impuestos que establecen los decretos de apoyo a deudores del fisco federal en virtud de que los decretos en comento tienen una vigencia de más cerca de cuatro años y medio, sin que la reactivación económica se haya normalizado, particularmente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones, fiscales, mas aun se manifiesta la no localización de los deudores evadiendo el pago de sus créditos. Es por ello que también se considera la inaplicabilidad del precepto jurídico para la emisión de los citados decretos, pues dentro del quehacer del Estado, la recaudación del impuesto debe ser fundada y la aplicación de la motivación para la condonación de impuesto opera solo de forma extraordinaria.

Es por ello, que los decretos (proafis) son contrarios a lo establecido por este artículo, en razón de que de acuerdo con su fundamentación y motivación no se ubican en las hipótesis establecidas en el citado artículo, toda vez que la fracción II del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación dice: **debe ser otorgada por el Poder Ejecutivo Federal, debiendo ser general, pero sobre todo procede únicamente por región geográfica o rama de la industria, y que sea en forma parcial o total.**

En resumen, la creación de los ya referidos decretos según lo establecido en la parte de sus considerandos contiene la motivación del acto jurídico, atienden al hecho de fomentar la reactivación económica, para asegurar la recuperación económica y el empleo, y así consolidar las bases para el crecimiento sostenido de la economía (pago de las contribuciones); que no tiene nada que ver con los casos fortuitos y **extraordinarios** previstos en esta fracción, pues no ha quedado constatado que las constantes crisis económicas que sufre nuestro país, por un mal manejo en las finanzas públicas y excesivos impuestos se vea mejorada a través de la creación de los ya referidos decretos que constituyen un conjunto de actos de carácter fortuito y temporal que día con día, interfieren en la subsistencia del propio gobernado, situación que no se ubicaría como válida la aplicación de esta fracción en el acto en comento.

Particularmente ante la realidad inocultable en la que se encuentra el país, en el Diario Oficial de la Federación el 3 de julio de 1996, 15 de enero, 31 de julio, 29 de diciembre de 1997 y 27 de febrero de 1998 se publicaron los "DECRETOS DE APOYO A LOS DEUDORES DEL FISCO FEDERAL", los que ofrecen apoyos a los contribuyentes en

el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que consisten en condonaciones parciales de impuestos y accesorios, condicionados al cumplimiento de determinados requisitos que consisten fundamentalmente en reestructurar los adeudos fiscales para pagarlos en parcialidades, y en formalizar o efectuar daciones en pago de bienes para cubrir los adeudos fiscales.

Por antes expuesto, es de concluir que los actos administrativos en estudio, se encuentran están indebidamente fundados, por no adecuarse a los preceptos legales que establece el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en vigor y el artículo 81 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que invocan a la realidad jurídica, para condonar el pago de los tributos, así como de manejar una indebida aplicación que origina una consecuencia una excesiva facultad del Poder Ejecutivo en esta materia al disponerse a legislar.

De igual manera, los decretos que establecen la condonación de contribuciones, no son actos que reglamenten una ley, ni mucho menos procuran garantizar su exacto cumplimiento en forma práctica, pues en ellos se establece una función que es propia del Poder Legislativo al determinar de manera forma unilateral y caprichosa elementos esenciales del impuesto por el hecho de aceptar la condonación de impuestos, esto es, los decretos, pretenden la estricta observancia de la ley, los cuales no deben salirse de su cause, pues no es usual que el Ejecutivo Federal a fin de lograr este propósito tenga que violentar la ley para conseguir su observancia, cumplimiento y ejecución al establecer en forma genérica situaciones contrarias a ella.

De lo anterior, se ubica lo publicado por el Ejecutivo Federal dentro del campo de derecho administrativo como aquellas expresiones de la voluntad del Ejecutivo, que se pronunciaron de manera arbitraria, unilateral, caprichosa y sin sustento alguno que rompe el Estado de derecho.

Es entonces, que la facultad otorgada por el Congreso de la Unión al Ejecutivo Federal contenida en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en su fracción II, es una delegación que contraviene los principios de separación de poderes que se encuentra establecida en el artículo 49 constitucional, que dice que no podrá reunirse 2 o más de dos poderes federales en una sola persona o corporación, ni depositarse el

legislativo en un solo individuo. Un principio del derecho constitucional que señala respecto de las situaciones que establece la Constitución, sólo pueden dejarse de aplicar por un precepto de la misma jerarquía, así lo establece el artículo 1, de tal manera que el Poder Ejecutivo no pueda realizar actos legislativos salvo las excepciones que la misma Constitución señala, como ejemplo cuando el ejecutivo únicamente está facultado para legislar en situaciones de perturbación de la paz pública o conflicto en nuestro país, y en materia de comercio exterior, bajo las condiciones estrictamente determinadas en éstas articulados que deben ser aplicados textualmente.

En el caso particular, el Congreso de la Unión faculta al Poder Ejecutivo en una disposición legal, esto es, en el artículo 39 del Código Fiscal para que modifique las medidas relacionadas con el control, administración, forma de pago, y procedimiento establecidos en las leyes fiscales, situación que no encuadra dentro de las disposiciones constitucionales y que provoca una inaplicabilidad a lo establecido en el artículo 70 de la Constitución, donde compete exclusivamente al órgano legislativo la facultad de derogar y reformar las leyes impositivas que de él emanen en el artículo legal en mención, se puede distinguir que es de carácter legislativo, por lo que se configura una delegación inconstitucional por parte del Congreso de la Unión a favor del Presidente de la República.

Al respecto la fracción II del artículo 39 del Código tributario, considera una indebida aplicación del acto administrativo, en un exceso de facultades contenidas en los decretos, en razón de que se aprecia evidentemente, actos legislativos que son propios del poder legislativo en materia de impuestos a saber, en el sentido que el Ejecutivo determino una cuota, tasa, tarifa diferente al establecido por la ley.

En este sentido, para la opción de la aplicación de normas fiscales que expida el ejecutivo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias así como los actos jurídicos del Estado sean jurídicamente válidos debe atenderse, el principio de legalidad, de tal manera que la opción de la aplicación de la norma debe estar forzosamente dentro de los límites que establece la ley, puesto que al ejecutivo Federal sólo le resta él cumplimentarla y no condicionarla o ir en contra de ella. La ley impositiva debe situar las excepciones que se formulen en el momento de la recaudación de las contribuciones y las circunstancias específicas para que operen, y no dejar al albedrío de la autoridad

hacendaria el hacer a un lado lo que señala el Congreso de la Unión en materia de impuestos y los que deseen las opciones de colocarse en diversas situaciones jurídicas, regularmente aparecen incertadas en decretos emitidos por el Poder Ejecutivo que en jerarquía jurídica; los decretos son de menor grado que la ley, por lo que es indudable, que la opción no debe de prever situaciones contrarias al marco legal existente.

La opción de adherirse a un régimen tributario fuera de nuestro derecho positivo, puede ser válida si se atiende a las circunstancias objetivas del contribuyente, como por ejemplo que este se encuentre imposibilitado para el cumplimiento de las contribuciones, como lo fue el 20 de septiembre de 1954 cuando el Presidente de la República expidió un decreto con fundamento en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación de 1938, donde considero el desbordamiento del Río Bravo que causó graves daños a los habitantes de la zona comprendida entre la desembocadura del Río Pecos y la cola de la Presa Falcón, inundando entre otras poblaciones las de Villa Acuña, Jiménez, Piedras Negras y Nuevo Laredo, lo que hizo necesaria la intervención del Ejecutivo Federal para adoptar una serie de medidas tendientes para aliviar la situación afflictiva de los habitantes de la región afectada y que entre esas medidas era pertinente la condonación parcial o reducción de diversos gravámenes fiscales federales. La franquicia fue concedida a los causantes del impuesto sobre la renta en las cédulas I, II Y II, sujetos al sistema de clasificación de impuesto federal sobre ingresos mercantiles que en el año de 1954 tuvieron ingresos que no excedieron de \$10,000.00 pesos mensuales. A los causantes del impuesto sobre la renta se les relevó y se les concedió una reducción de cincuenta por ciento de los impuestos correspondientes a ese año. Los causantes del impuesto sobre ingresos mercantiles recibieron una reducción de dicho impuesto equivalente a los daños que hubieren sufrido, pero sin tal reducción excediere del cincuenta por ciento del impuesto que debieran cumplir; la solicitud y las pruebas debieron exhibirlas ante la Oficina Federal de Hacienda que les correspondiera.

En otro sentido, respecto de la aplicación de los beneficios a que se refiere a los decretos de apoyo a deudores del fisco federal se fijan en el siguiente orden: impuestos, recargos, gastos de ejecución y multas”.

Es decir, lo primero que se condona son los impuestos, luego los recargos, y al final los gastos de ejecución y las multas, quedando claro que primero se condonan los

conceptos que ingresan al fisco federal para destinarse al gasto público de los mexicanos, y al final se condonan, si es que alcanza, los gastos de ejecución y la multas, conceptos que se desvían legalmente del gasto público de los mexicanos, para inconstitucionalmente entregarse a los empleados fiscales.

Al ejercerse las condonaciones parciales de los decretos se trata de que se afecten primero los conceptos que se destinan al gasto público, pero hasta donde sea posible se evita que se afecten los conceptos que se distribuyen entre los empleados fiscales, lo que significa que las reglas que se aplican para gozar de los beneficios de los decretos de apoyo a deudores del fisco federal prestan un apoyo importante, pero a los empleados y funcionarios públicos, al cuidar los ingresos que les corresponden.

Lo que significa que los beneficios económicos reales que se desprenden de los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal son sumamente limitados, y que no promueven un crecimiento económico vigoroso y sustentable que redunde en favor del bienestar social de todos los mexicanos, como se plantea en los considerandos de los decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Ahora bien, respecto a las condiciones que se establecieron para adherirse y gozar de los beneficios de los decretos en cita fue que a la fecha de entrada en vigor de los mismos el contribuyente que hubiese interpuesto algún medio de defensa o pensarse debería de presentar escrito con sello de presentado ante la autoridad competente de que se desistió del medio de defensa o de tener la intención de interponerlo, así como de aquellos que tuvieren pendientes de resolución solicitudes de condonación de multas presentadas con fundamento en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, podían optar entre la condonación solicitada o los beneficios a que se refiere el decreto. En este último caso, deberían presentar escrito de desistimiento de la solicitud de condonación. Una elección muy difícil porque probablemente la autoridad fiscal negará la condonación al momento de resolverla, o quizá el monto de la multa se incremente artificialmente en forma tal que al adherirse a los decretos de Apoyo a los Deudores del Fisco Federal, en lugar de que en realidad el contribuyente pague menos, probablemente pague más, aun con la condonación parcial que se le realiza.

En este sentido, la figura del desistimiento se establece como medida de asegurarse

la autoridad de que el contribuyente no impugne su crédito; situación que es ilegal ya que como sabemos el desistimiento consiste en apartarse del ejercicio de un derecho o facultad procesal, ya iniciado; el cual deberá de hacerse por escrito o si es de viva voz, este debe ser **PURO Y SIMPLE O LO QUE ES IGUAL, NO ESTARA SUJETO NI A PLAZO NI A CONDICION**, violentándose tal precepto en los decretos, toda vez que si no presenta carta de desistimiento de algún medio de defensa o firma una carta donde se desista de interponer algún medio de defensa no podrá adherirse a los decretos ni gozar de los supuestos beneficios, situación por la que se transgrede el principio de seguridad jurídica del gobernado.

De lo que se concluye, que los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal constituyen un programa falsamente generoso que consisten en aplicar descuentos y ampliar plazos para la cobertura de créditos fiscales pendientes. Pero antes, la misma autoridad fiscal que parece dispuesta a obtener menos ingresos con tal de asegurar el cumplimiento de la ley y la regularización de los morosos, ha colocado las bases para el retardo y la imposibilidad de pagar. Por un lado, porque la política económica que tiene un pivote en la autoridad hacendaria generó las condiciones por las que la mayor parte de los deudores del fisco se demoraron en sus pagos. Y en segundo lugar, porque el abuso practicado por la administración tributaria hace imposible enfrentar los compromisos fiscales, dadas las desequilibradas cargas que abultan adeudos originales y los hacen impagables, como ejemplo de ello es que una vez que firme el pago en parcialidades mediante el convenio se comienza a cumplir hasta que unilateralmente fue modificado por la autoridad hacendaria. Sin aceptar se debe pagar el doble de lo expresamente convenido, y el resultado es que actualmente se debe tres veces por cada uno que se debía pagar en el origen de la situación.

En este sentido los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal violentan uno de los principios que se establecen en nuestra Constitución Política como es el principio de equidad toda vez que de acuerdo al contenido del artículo 31, fracción IV constitucional, es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional que dispongan las leyes, esto significa que por disposición constitucional expresa, las contribuciones que establezcan en ley deben ser proporcionales, y proporcionales precisamente a la capacidad económica real de cada uno de los mexicanos, de tal suerte que el monto total de las contribuciones a cargo de

un mexicano durante un ejercicio fiscal sean solo una porción mínima de toda su utilidad obtenida en dicho ejercicio fiscal, es decir cada mexicano debe contribuir para los gastos públicos en proporción a su real capacidad económica, y concretamente, en proporción a sus utilidades. Quedando claro que por ser proporcionales, la suma total de contribuciones a cargo de cada mexicano nunca debe absorber la mayor parte de sus ganancias, ni ser equivalentes al total de dichas utilidades, y menos rebasarlas, pues en cualquiera de estos tres casos, las contribuciones no serán proporcionales, y consecuentemente serán inconstitucionales.

En este cause, se manifiesta que es totalmente desproporcional el crédito que se conforma al adherirse a los decretos de apoyo a deudores del fisco, toda vez que se le determina al contribuyente una cantidad desproporcional, es decir, el crédito que se conforma de todos sus adeudos, más actualizaciones y recargos que al momento de adherirse a los decretos la autoridad hacendaria le determino una cantidad exorbitante y que no va de encuadra a la realidad económica del gobernado.

Por lo que de acuerdo con el principio de equidad que establece nuestra Constitución Política concluimos que los Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal no son proporcionales y que por lo tanto son inconstitucionales en perjuicio del pueblo mexicano, al otorgar como única salida el adherirse a los decretos de apoyo para pagar sus adeudos fiscales y condicionar a cada uno de sus integrantes para gozar de los supuestos beneficios de una manera desproporcional, que los priva de las ganancias legítimamente obtenidas con su trabajo, y en casos extremos, que inclusive los priva de su patrimonio, al tener que enajenarlo mediante la dación en pago para poder cubrir los exagerados créditos que la ley les impone aun sin tener utilidades, y en casos extremos, si tener ingresos.

En cambio, si paga conforme a lo establecido por los decretos cuyo importe se conforma al momento de firmar la carta de adhesión constituye un verdadero problema, por carecer los contribuyentes de medios que acrediten que la cantidad adeudada es la cierta, ello pudiera constituir un signo evidente de que los decretos no son proporcionales ni constitucionales, al obligar a los mexicanos indebidamente a contribuir de una manera arbitraria para los gastos públicos de una manera desproporcional a su real adeudo económico.

La emisión de los decretos de apoyo a deudores del fisco consideramos no fue la solución correcta que emite el gobierno federal para salvar de la crisis económica en la que se encuentra el país, sino que debe de ir más a fondo, que emitir supuestos beneficios temporales que se establecen en los decretos, más aún debe de promoverse una transformación respecto de las mismas contribuciones.

Así pues, cada año se fija un Presupuesto de Egresos superior al anterior, Presupuesto de Egresos que se determina, absurdamente, con base en lo que el gobierno mexicano piensa gastar en cada región o actividad pública, ignorando la capacidad económica real de su población, por lo cual, se rompe con el principio constitucional de que las contribuciones mexicanas deben ser proporcionales, precisamente proporcionales a la capacidad a la capacidad económica real del pueblo mexicano.

Para que las contribuciones mexicanas y sus accesorios cumplan con el requisito constitucional de ser proporcionales, desde luego, proporcionales a la real capacidad económica del pueblo mexicano, sin duda alguna, el punto de partida para fijar accesorios a recaudar por los tres niveles de todo el gobierno mexicano en un ejercicio fiscal, debe ser precisamente el conocimiento y a la real capacidad económica de los seres humanos que en su conjunto conforman al pueblo mexicano, si se ignora, las contribuciones y accesorios que se fijan no son proporcionales, al fijarse ignorando el marco de referencia obligado, que es la real capacidad económica de los integrantes del pueblo mexicano.

Por ello, antes de planear, primero debe analizarse la capacidad económica real del pueblo, para con base en ella fijarse el monto total del presupuesto de ingresos, ahora sí con contribuciones y accesorios proporcionales a la real capacidad económica del pueblo mexicano, hecho lo cual, partiendo del total de dinero que se piensa recaudar, ya hasta ese momento, elaborar el presupuesto de egresos, en el cual se señale con claridad y precisión, de qué manera se va a gastar lo recaudado, fijando el destino que se le va dar al dinero aportado por el pueblo mexicano, en proporción a su verdadera capacidad económica.

El sistema tributario mexicano debe sufrir una transformación de raíz por ser injusto y confiscatorio.

La injusticia del actual sistema tributario mexicano radica primero en que se elabora un grandioso presupuesto de egresos, sin tomar en consideración la reducida capacidad económica real del pueblo mexicano, que es el que va a proporcionar el dinero requerido para cubrir dicho presupuesto de egresos colosal.

Para poder cubrir el inmenso presupuesto de Ingresos, en el cual, ignorando la reducida capacidad económica real del pueblo mexicano, se fijan sumas exageradas de dinero a recaudar, lo que se logra fijando contribuciones y accesorios en montos que rebasan con exceso la capacidad económica real de los mexicanos, que no están en proporción a la misma, por lo que en la actualidad, el sistema tributario mexicano es inconstitucional, al fijarse en ley contribuciones y accesorios no proporcionales a cargo de los mexicanos, violándose flagrantemente el contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, que estatuye que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional, que dispongan las leyes, lineamiento constitucional que no respeta desde hace varios años, pues se ha estado, y se sigue obligando indebidamente a los mexicanos, a contribuir para un excesivo gasto público de una manera no proporcional, inconstitucionalmente fijada en las leyes fiscales mexicanas, las cuales, por lo mismo, son inconstitucionales, injustas y desproporcionadas.

La crisis se agudiza cuando indebidamente se imponen contribuciones a cargo de los seres humanos, aun cuando éstos no obtengan ganancias, por sufrir pérdidas, pues en este supuesto al carecer de utilidades, aparte de soportar el problema de subsistir en lo personal y familiar, el individuo tendrá que cargar también con el problema de adeudar contribuciones imposibles de pagar, por su situación de fracaso económico. En este caso, las contribuciones son confiscatorias del patrimonio, pues poco a poco lo van absolviendo, al tener el contribuyente que irse desprendiendo de sus bienes para poder pagar las contribuciones generadas a su cargo, a pesar de haber sufrido pérdidas. Estas contribuciones desde luego no son proporcionales a la capacidad económica real del ser humano, y ello es lo que provoca la dificultad o imposibilidad de su pago.

La única solución seria y viable para toda esta problemática que padecen los contribuyentes mexicanos, radica en que por fin el gobierno mexicano se apriete el cinturón, elabore modestos Presupuestos de Ingresos y Egresos, y establezca en ley contribuciones y accesorios verdaderamente PROPORCIONALES a la reducida capacidad económica real de los mexicanos, estirando al máximo el poco dinero que se recaude, para hacer mucho con poco, y fijando y aplicando severas sanciones administrativas y penales a los empleados y funcionarios públicos que se desvien o malgasten el dinero que con tantos sacrificios aporta el pueblo mexicano para los gastos públicos.

Pero mientras las contribuciones mexicanas sigan siendo NO PROPORCIONALES a la capacidad económica real de cada contribuyente, éstos no tendrán dinero suficiente para pagar las exageradas contribuciones a su cargo, se retrasarán en su pago, sacarán dinero de actividades productivas, su patrimonio se irá consumiendo poco a poco, hasta terminarse totalmente, derramándose la fuente de trabajo, en perjuicio de los trabajadores y de sus familias, y en detrimento de la economía nacional.

La solución que termine en definitiva con este problema no consiste en dar supuestas facilidades mediante supuestos beneficios que se proponen en los decretos de apoyo a deudores del fisco federal para pagar lo impagable, sino en modificar las actuales contribuciones desproporcionales e impagables, para poner fin y hacerlas proporcionales y por lo mismo pagables.

Por lo que concluimos que el acto administrativo en estudio, está indebidamente fundado, por no adecuarse a la disposición legal que se invoca la realidad jurídica, para condonar tributos, así como se manifiesta una indebida aplicación que da como consecuencia una excesiva facultad del Poder Ejecutivo en esta materia al disponerse a legislar.

Cabe mencionar que algunos doctrinarios nos indican que las disposiciones que se dictan conforme al multicitado artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, son los llamados decretos delegados situación que no debe consentir, toda vez que éstos son excepciones para hacer frente a situaciones de exclusión, con la característica fundamental, de que esta facultad se encuentra autorizada por la Constitución y no por la

ley.

Observamos entonces que los decretos de apoyo a deudores del Fisco Federal no son disposiciones que regula el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, es decir, no son resoluciones, en estricto sentido no son decretos en particular, pues su contenido jurídico, y efectos que tiene en los particulares, va más allá de lo que es propio de su materia jurídica, asimismo no son reglamentos ni tampoco son leyes.

De lo anterior, los decretos de apoyo al fisco federal en el campo del derecho administrativo se puede concluir que son manifestaciones de la voluntad del ejecutivo, dictados de manera arbitraria, unilateral, y sin sustento alguno que rompe el estado del derecho.

PROPUESTA:

UNICA.- Con el objeto de que no se continúe deteriorando el sistema jurídico tributario de nuestro país y a fin de terminar en definitiva con el problema de la crisis económica de sufrir el país, propongo que se deroguen los decretos de apoyo a deudores del fisco federal en virtud de que no solucionan el problema, con supuestos beneficios que se proponen para pagar lo impagable y que se modifiquen las actuales contribuciones de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, para ponerles fin y hacerlas proporcionales y por lo mismo pagables.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los fines del Estado son alcanzar la justicia, la seguridad y el bien común de los ciudadanos en los términos establecidos en la Constitución y en las leyes.

SEGUNDA.- Respecto al principio de separación de poderes establece que no podrán reunirse dos o más poderes federales, en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo, tal y como lo señala el artículo 49 Constitucional, de tal forma que el Ejecutivo no podrá legislar, salvo las excepciones de perturbación de la paz pública o en conflictos de nuestro país, así como en los casos de comercio exterior, de acuerdo a lo que describen los artículos 29 y 131 de la Constitución Política.

TERCERA.- El principio de legalidad tributaria establece que los ciudadanos contribuyan a la autoridad hacendaria de la manera que expresa la ley de la materia, de acuerdo a lo que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 6 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en los que se señala la obligación del legislador, de especificar de manera cuidadosa, detallada los elementos del tributo como son su objeto, sujeto, base, tasa, o tarifa, forma y monto de pago así como excepciones y las sanciones aplicables, donde precise con absoluta claridad el hecho generador y regule los modos de extinción del crédito, de tal modo que no quede margen para la parcialidad de las autoridades administrativas, ni para el cobro de impuestos indeterminados.

CUARTA.- El principio de equidad tributaria, tal y como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 6 del Código Fiscal de la Federación en vigor es " la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ", determina que los contribuyentes iguales deben ser tratados de manera idéntica frente a la ley.

QUINTA.- El principio de proporcionalidad tributaria, así como lo establece el artículo 31 fracción IV Constitucional es " la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ",

determina que los contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos.

SEXTA.- El principio de audiencia de los contribuyentes contenida en el artículo 14 de la Constitución, "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus 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", establece que la autoridad administrativa tiene la obligación, de permitir a los contribuyentes enterarse y defenderse previamente a cualquier afectación de sus derechos, a través del acto de oír y que expongan sus reclamaciones.

SEPTIMA.- Los decretos administrativos regulados en la Constitución Política en su artículo 89 fracción I están encaminados a la observancia, completación, reglamentación y ejecución de las leyes con el propósito de especificar el sentido y alcance de las mismas o para facilitar su cumplimiento, pero jamás para determinar situaciones contrarias o fuera de ellas.

OCTAVA.- Las determinaciones de carácter general que se establecen en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación desde su esencia doctrinaria, son actos de la autoridad administrativa de carácter normativo, sin contenido legislativo y sólo producen efectos jurídicos, dentro del campo de la actividad interna de la Administración Pública.

NOVENA.- Los decretos que establecen el apoyo a los deudores del fisco federal, son una expresión de la voluntad del Poder Ejecutivo dictados de manera arbitraria y unilateral sin sustento alguno que rompa el Estado de Derecho, toda vez que se encuentran indebidamente fundados y porque no inciden las circunstancias legales para su emisión, actos emitidos por la autoridad administrativa que se encuentran indebidamente fundados, violentándose así el principio de legalidad de las contribuciones.

DECIMA.- las contribuciones no son proporcionales, toda vez que no se determinan de acuerdo a la capacidad económica real de cada uno de los mexicanos, de tal suerte que el monto total de las contribuciones a cargo de un mexicano no son en proporción a su real capacidad económica, y concretamente, en proporción a sus

utilidades.

BIBLIOGRAFIA

1. Acosa Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Porrúa, 9a. Edición, México, D.F., 1990.
2. Arriola Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Themis, 11ª. Ed., México, 1996.
3. Bravo González, Agustín y otro, Segundo Curso de Derecho Romano, Pax, 4ª. Reimpresión, México, 1985.
4. Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, 16ª. Ed. México, D.F., 1989.
5. Calzada Padrón, Feliciano, Derecho Constitucional, Harla, México, 1995.
6. Castro V., Juventino, Garantías y Amparo, Porrúa, 7ª. Ed., México, 1991.
7. Castrejón, García Gabino Eduardo, Derecho Administrativo Mexicano Tomo I y II, Cárdenas Editor, México, 2000.
8. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo (primer curso), Limusa, 8ª. Reimpresión, México, .D.F., 1998.
9. ----Elementos de Derecho Administrativo (Segundo Curso), Limusa, 2ª. Ed., México, .D.F., 1992.
10. ----Principios de Derecho Tributario, Limusa, 6ª. Reimpresión, México, D.F., 1996.
11. Diccionario Jurídico Mexicano Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, 3ª. Ed., México, 1994.

12. Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 21ª. Ed., Madrid, 1992.
13. Pina Vara, de Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa, 26 Ed., México, 1998.
14. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa. 32ª. Ed., México, 1998.
15. Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, 38ª. Ed., México, 1998.
16. Faya Viesca Jacinto, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1994.
17. García Máynes, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, 38ª. Ed., México, 1988.
18. Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, 9ª. Ed., México, .D.F., 1994.
19. Jellinek, Jorge, Teoría General del Estado, Albatros, 3ª. Ed., Buenos Aires, 1981.
20. Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ecasa, México, 1993.
21. Manatou, Margain, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, 13ª. Ed., México, 1997.
22. Kelsen, Hans, Teoría General del Estado, Moderna, México, 1979.
23. Polo Bernal, Efrán, Manual de Derecho Constitucional, Porrúa, 2ª. Ed., México, 1985.
24. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Harla, 2ª. Ed., México, 1992.
25. Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo Tomo I, Porrúa, 17ª. Ed., México,

1996.

26. Moto Salazar Efraín, Elementos de Derecho, Porrúa, 43ª. Ed., México, 1998.

25.- Borja Soriano, Manuel , Teoría General de las Obligaciones, Porrúa, 15 Ed., México, 1997.

26. **Enciclopedia Encarta 99.**

LEGISLACION

Constitución Políticas de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Código Fiscal de la Federación

Código Civil para el Distrito Federal.

Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000.

Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el tres de julio de mil novecientos noventa y seis.

Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de enero, treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y siete.

Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa

Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete y veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho.