

879309

UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE.



FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE 879309



***"LA FALTA DE REGULACIÓN EN TRATÁNDOSE DEL TÉRMINO PARA
LEVANTAR EL ACTA DE INCUMPLIMIENTO CUANDO LA OBLIGACIÓN ESTÁ
GARANTIZADA CON FIANZA A FAVOR DE LA FEDERACIÓN"***

T E S I S

**PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:
VICTOR EDUARDO MARTÍNEZ LEÓN**

**ASESOR:
LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ**

CELAYA, GTO., ENERO 2004.



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.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: VICTOR EDUARDO MARTÍNEZ DEÓN

FECHA: 4 - MARZO - 2004

FIRMA: [Firma]

***“PRACTICAD EL DERECHO Y LA JUSTICIA,
LIBRAD AL OPRIMIDO DE MANOS DEL OPRESOR”
(JER. 22,3)***

DEDICATORIAS.

A *Dios*, creador de todo cuanto existe, por haberme dado la oportunidad de vivir, ser el guía de mi vida y ser el “culpable” de todos mis logros, como el haber culminado mis estudios de Licenciado en derecho, pues he recibido más de lo que merezco.

Mis Papás José de Jesús Martínez y María de la Luz León, a quienes no tengo palabras para agradecerles su amor y paciencia para educarme, su apoyo incondicional en cada momento de mi vida, mil gracias.

Mi hermana María Guadalupe, con quien he compartido mucho y su cariño es una motivación para seguir siempre adelante.

A *toda mi familia*, abuelitos, tíos y tías, en especial a mi prima la *Lic. Yolanda Beltrán* por su apoyo durante mi etapa universitaria y por ser para mí un ejemplo de profesionista del derecho. A mi tío *Francisco León* y mi primo *Miguel León*, a quienes considero como los hermanos que nunca tuve, por estar siempre apoyándome como verdaderos amigos y a los que estaré eternamente agradecido.

Pedro y Miguel Malagón, amigos de toda la vida y quienes pienso son mis primos, tantas cosas compartidas a lo largo de nuestras vidas y muchas más por vivir.

A todos mis amigos de la universidad, *Jorge Cárdenas, José Antonio Moreno, Claudia Rodríguez, Tere Méndez, Patricia Mendoza*, etc.; En especial a *Ricardo Malagón* por su amistad sin igual y que considero será por muchos años más esa amistad.

Laura Ávila por su apoyo durante mi último año de estudios en la universidad.

Manuela Martínez, por su apoyo y su insistencia en la elaboración de esta tesis.

A los *Lics. Francisco Arceo, Leticia Ferro y Benjamín Martínez*, Administrador y Subadministradores, respectivamente, de la Administración Local Jurídica de Celaya del SAT. A quienes agradezco la experiencia y práctica adquirida durante mi servicio social universitario, así como por brindarme su amistad, su apoyo y compartir incondicionalmente conmigo su sabiduría.

Mi asesor de tesis el *Lic. Enrique Salas Martínez*, por su invaluable ayuda durante toda la elaboración de esta tesis, sus grandes consejos que me alentaron e instruyeron y que nunca olvidare.

A mi muy querida *Universidad Lasallista Benavente*, en la que gracias a Dios y todos y cada uno de los catedráticos de su Facultad de Derecho, y muy en especial a los *Lics. Francisco Lara, Heriberto Ramos, Ramón Camarena, Rodolfo Gutiérrez (Padrino de mi generación), y Gustavo Ramírez*, viví momentos inolvidables y aprendí tantas cosas que me dan ahora la experiencia necesaria para salir al mundo laboral con principios, valores y conocimientos suficientes para ser un hombre de éxito.

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

1.1 Principios Constitucionales.....	1
1.1.1 Principio de legalidad.....	1
1.1.2 Garantía de proporcionalidad y equidad.....	4
1.1.3 Principio de igualdad.....	6
1.1.4 Derecho de petición.....	7
1.1.5 Principio de irretroactividad de la ley.....	9
1.1.6 Prohibición de la multa excesiva.....	11
1.1.7 Garantía de audiencia.....	18
1.1.8 Garantía de seguridad jurídica.....	20
1.2 Principios teóricos de los impuestos.....	21
1.2.1 Principio de justicia.....	21
1.2.2 Principio de certidumbre.....	22
1.2.3 Principio de comodidad.....	23
1.2.4 Principio de economía.....	23

CAPITULO II. CONTRIBUCIONES.

2.1 Concepto.....	25
2.2 Características de las contribuciones.....	27

2.3 Elementos de las contribuciones.....	30
2.4 Clasificación doctrinaria de las contribuciones.....	32
2.5 Contribuciones alcabatorias.....	41
2.6 Clasificación legal de las contribuciones.....	42
2.6.1 Impuestos.....	43
2.6.2 Contribuciones de mejoras.....	44
2.6.3 Derechos.....	45
2.6.3.1 Aprovechamientos.....	46
2.6.3.2 Productos.....	47
2.6.4 Aportaciones de seguridad social.....	48
2.6.5 Accesorios de las contribuciones.....	49
2.7 Efectos de las contribuciones.....	50
2.7.1 Efectos psicológicos.....	50
2.7.2 Efectos políticos.....	50
2.7.3 Efectos administrativos.....	51
2.7.4 Efectos económicos.....	51
2.7.5 Efectos jurídicos.....	53

CAPITULO III. RELACIÓN TRIBUTARIA.

3.1 Sujeto activo de la relación tributaria.....	55
3.1.1 Sujeto activo en la legislación fiscal mexicana.....	57
3.1.2 Facultades exclusivas de la federación.....	65
3.1.3 Fisco estatal.....	65
3.1.4 Fisco municipal.....	69

3.2 Órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.....	70
3.3 Sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	73
3.3.1 Capacidad del sujeto pasivo.....	75
3.3.2 Domicilio del sujeto pasivo.....	76
3.3.3 Clasificación de los sujetos pasivos.....	77
3.3.3.1 Responsables solidarios.....	78

CAPITULO IV. OBLIGACIÓN FISCAL.

4.1 Concepto.....	84
4.2 Objeto del tributo.....	85
4.3 Fuente del tributo.....	86
4.4 Hecho imponible.....	87
4.5 Hecho generador.....	88
4.6 Nacimiento de la obligación fiscal.....	90
4.7 Tasa o tarifa.....	91
4.8 Determinación de la obligación fiscal.....	91
4.9 Época de pago y exigibilidad de la obligación tributaria.....	94
4.10 Otras formas de extinción de la obligación fiscal.....	99

CAPITULO V. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL Y LAS DIVERSAS FORMAS PARA GARANTIZARLO.

5.1 Facultades de la autoridad.....	102
-------------------------------------	-----

5.2 Revisión de gabinete.....	107
5.3 Visita domiciliaria.....	110
5.3.1 Diferencias entre revisión de gabinete y visita domiciliaria.....	114
5.4 Procedimiento administrativo de ejecución.....	115
5.5 Garantía del interés fiscal.....	120
5.5.1 Fianza otorgada por institución autorizada.....	121

CAPITULO VI. CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN.

6.1 Prescripción.....	125
6.1.1 Concepto.....	125
6.1.2 Características de la prescripción.....	126
6.2 Caducidad.....	127
6.2.1 Concepto.....	127
6.2.2 Características de la caducidad.....	127
6.2.3 Diferencias entre prescripción y caducidad.....	128
6.3 La caducidad en otras materias.....	129

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN.

De la misma manera en que estamos obligados al pago de contribuciones, el Estado está obligado a respetar las garantías constitucionales que otorga nuestra Carta Magna y además debe hacerlo siguiendo los principios constitucionales que de ella misma emanan, como es el principio de legalidad o el de seguridad jurídica, los que en el desarrollo del presente trabajo se detallaran.

Así, en este orden de ideas, las contribuciones y sus accesorios tienen un plazo para ser determinadas, transcurrido el cual y no habiéndose determinado dichas contribuciones, se extingue el término que la autoridad tiene para tal efecto; pues así lo dispone el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que el presente trabajo va enfocado al análisis del término que la autoridad fiscal tiene para levantar el acta de incumplimiento cuando la obligación fiscal está garantizada con fianza a favor de la federación, pues no existe una regulación en la que se estipule un plazo para que se levante el acta de incumplimiento en comento.

De esta manera, la autoridad fiscal elige a su voluntad el momento en el que ha de levantar esta acta con que empieza el plazo para que opere la caducidad de sus facultades, sin limitación alguna, con perjuicio de los demás sujetos de la relación jurídica relativa a la garantía ya que se puede prolongar indefinidamente la obligación del fiador.

Y lo que en principio debieran de ser 5 años para que caduquen las facultades de la autoridad, se puede prolongar en 7, 8 ó 10 años, y más aun se puede extender indefinidamente dicho plazo, pues para que empiece a contar el término para que opere la caducidad, en este caso, es indispensable que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, y en tanto no se levante ésta acta no empezará a contar el plazo para que caduquen las facultades de la autoridad.

Así pues, con mi investigación pretendo establecer, si es posible, el que haya un plazo para que la autoridad fiscal levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada en fianzas a favor del fisco federal, y así empiece a contar el término para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios; para lo cual el presente trabajo lo estructuro en seis capítulos, en el primer capítulo se estudiarán las garantías individuales que otorga nuestra Constitución Política a través de los diferentes principios constitucionales que conforman el marco legal de nuestro derecho, que regula el actuar de la autoridad y los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En el segundo capítulo analizaremos las contribuciones, su clasificación, características y elementos; pues para hablar de determinación de contribuciones omitidas es necesario antes tener una idea que lo que son las contribuciones.

Siguiendo un orden, es conveniente precisar quien es el encargado de recaudar las contribuciones y quienes de pagarlas, por lo que en el tercer capitulo abordaremos el tema de los sujetos activos y sujetos pasivos de la relación tributaria.

La obligación fiscal es el tema que presento en mi capitulo cuarto, precisando su objeto, fuente, nacimiento, determinación y extinción, entre otros.

El tema central lo trataremos en el capitulo quinto, es decir, la determinación del crédito fiscal y las diversas formas para garantizarlo, para lo cual estudiaremos las formas más comunes en las que la autoridad fiscal por medio de sus facultades determina un crédito a cargo de los contribuyentes a lo que el contribuyente que desee suspender el procedimiento administrativo de ejecución deberá otorgar una garantía, lo que en varias ocasiones es a través de fianza otorgada por una institución, tratando de establecer un plazo para que la autoridad hacendaria levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada con fianza a favor de la federación.

Por último, con la intención de evitar alguna confusión entre la prescripción y la caducidad, en el capitulo sexto detallaremos brevemente a cada una de ellas.

CAPITULO PRIMERO
PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

CAPITULO PRIMERO

1. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

1.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Para que la imposición y pago de las contribuciones a que obliga nuestra Constitución Política sean apegadas a derecho deben estar dentro de un marco legal, es decir, que respeten las garantías individuales que la misma Constitución Política otorga a los sujetos, como lo señala en su artículo 1º donde limita el actuar de la autoridad.

Esos límites constitucionales, comúnmente llamados principios, deben ser observados por los legisladores y en general por todas las autoridades involucradas en el pago de las contribuciones, es por ello que en este capítulo analizaremos cuales son las limitaciones que tiene el Estado en cuanto a las contribuciones.

1.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Se encuentra en la fracción IV de artículo 31 de la Constitución Federal, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio de la autoridad administrativa.¹

¹ De la Garza Sergio Francisco. Derecho financiero Mexicano. 16ª ed. Ed. Porrúa. P. 265

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia, visible en la página 169 como tesis número 168 del Apéndice de 1995, Tomo I, de la Séptima Época:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios

governados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

En materia fiscal, este principio se encuentra fundamentado en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala: “Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

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

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades.”

1.1.2 GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El mismo artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo “de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Al respecto Flores Zavala dice: No es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia. Lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos

sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, artículo 36, que señala: es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Señala también, que este principio requiere de la realización de dos principios: el de generalidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto; y con el principio de uniformidad que significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos igual sacrificio mínimo.²

En el mismo orden de ideas, Reyes Vera afirma que la proporcionalidad de una contribución debemos entenderla como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- A. La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público
- B. La relación entre la contribución y el gasto público
- C. Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público

² Flores Zavala Ernesto citado por Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 4ª. ed. Ed.Oxford México 1999. P. 183

D. Que tanto el uso del rendimiento de la contribución como la realización del gasto público se hagan sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

Afirma que la interpretación “estricta” es inconstitucional, en cuanto que se aleja del carácter equitativo que debe tener la interpretación de la norma que contenga una contribución. El derecho romano sostuvo: *aequitas prevalet stricto iure*, en donde encontramos la aplicación de la equidad hasta sus últimas consecuencias, *contra legem scriptam*.³

1.1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Los artículos 1º y 13 consagran el principio de igualdad al señalar que en México toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías que otorga la Constitución y que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales, respectivamente.

Para Emilio Margáin existen situaciones en las que se viola este principio de igualdad, ya que, por ejemplo, un extranjero que estudia en México la carrera de contador público, conforme a los planes de estudio aprobados por los ordenamientos en vigor, no puede dictaminar balances para efectos fiscales pues debe estar registrado ante las autoridades fiscales y para tal efecto, únicamente se inscribirán las personas de nacionalidad mexicana, según lo dispone el artículo 52 fracción I del Código Fiscal De la Federación. Así mismo, señalan que los impuestos con fines exclusivamente extra fiscales resultan violatorios de dicho principio.

³ Reyes Vera Ramón citado por Carrasco Iriarte. Op. Cit. P.187

Por otro lado, respecto al artículo 13 de la Carta Magna, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con carácter de jurisprudencia que: “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean derogadas). Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aún deja de ser una imposición legislativa, en el sentido material, puesto que falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional”.⁴

1.1.4 DERECHO DE PETICIÓN.

Se encuentra consagrado en el artículo 8º de nuestra Carta Magna el cual señala: Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; ... A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

⁴ Margain Manautou Emilio. Introducción al estudio del Derecho Fiscal Mexicano. 13ª ed. Ed. Porrúa. México 1997. P.170 y 183

Este derecho tiende a asegurar que la autoridad, en cualquiera de sus esferas, dé contestación a las peticiones (que cumplan con los requisitos mencionados) que realice el particular ante dicha autoridad, más no garantiza un resultado favorable para éste .

En materia tributaria esta garantía se encuentra regulada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación estableciendo que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Cortina Gutiérrez señala que la negativa ficta salva su constitucionalidad pues: “la ley de justicia fiscal no ha podido desconocer que existe una garantía individual para que en término breve, la autoridad administrativa dé respuesta a la instancia de los particulares; por tal motivo, la existencia de un precepto en la ley que establezca los efectos ya enunciados de la resolución negativa, no desconoce la posibilidad en que se encuentra el interesado de recurrir en vía de amparo la actitud de la Administración Pública, cuando no da respuesta pronta a la petición; así pues, es preciso dejar definido que el silencio de la autoridad administrativa es una presunción que se establece como un derecho del particular para considerar ficticiamente la resolución de la autoridad como resolución negativa, pero el peticionario puede optar por promover juicio de garantías para el efecto de que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a

contestar, o bien, si lo prefiere, ocurrir directamente ante la jurisdicción administrativa en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa, entendiéndose que se trata de un derecho establecido por la ley para el particular”.⁵

1.1.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El artículo 14 de nuestra Constitución Federal señala “a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia, visible en la página 386, como tesis número 536 del Apéndice de 1995, Tomo III, Segunda Sala de la Quinta Época

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES. Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.

⁵ Cortina Gutiérrez Alfonso. Citado por Margain Manautou Emilio. Op cit. P. 180

De la misma manera este máximo tribunal ha sostenido el siguiente criterio: “Normalmente las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia, y sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida.

Flores Zavala ha desarrollado este principio en varias proposiciones:

- A. Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
- B. La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.

- C. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, et., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
- D. Aun en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante”.
- E. Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.
- F. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.
- G. En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados.⁶

1.1.6 PROHIBICIÓN DE LA MULTA EXCESIVA.

Prevista por el artículo 22 de nuestra Carta Magna, el cual en su párrafo 1º señala “quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, las marca..., la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

⁶ Flores Zavala Ernesto. Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas. 33ª ed. Ed. Porrúa. México 2001. P. 182

En este sentido ha habido controversia, pues no existe un criterio que establezca que debemos entender por multa excesiva, aun y cuando la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia estableciendo que se debe tomar en cuenta al imponer una multa, no existe un concepto claro de ello. Sirve de apoyo la siguiente jurisprudencia, visible en la página 948 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, como tesis número VIII.1o. J/11 en el tomo VII, Mayo de 1998 del Primer Tribunal Colegiado Del Octavo Circuito de la Novena Época:

MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD. Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas, y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA.

CONCEPTO DE." cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo 'excesiva', así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda."; de consiguiente, si en la especie la propia norma fiscal limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad

económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado, no obstante de que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúa apoyándose solamente en base a las contribuciones omitidas, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

En el mismo orden de ideas, La Suprema Corte de Justicia en su tesis de jurisprudencia número VI. 3o J/4 cuyo rubro es "Multas excesivas, son inconstitucionales" del tomo III, Febrero de 1996, página 322 señala: "debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados", es decir, para

que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales.

Para Carrasco Iriarte, una multa es excesiva cuando: a) Hay desvío de poder, b) En los casos raros en que el legislador establece una sanción fija que es excesiva en relación con la gravedad de la infracción. Así mismo, apunta que en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal se define al desvío de poder como “el abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional”⁷

De lo anterior, podemos apuntar que para que una multa no resulte excesiva se debe tomar cada infracción en particular, cuales fueron las circunstancias de dicha infracción, ya que cada caso es diferente así como también es diferente la posibilidad económica que cada contribuyente tiene; pues no se le va a imponer la misma sanción al que es reincidente y además tiene posibilidades económicas, que al sujeto que cometió un infracción por primera vez, ya sea conciente o inconscientemente y que además, cada infracción tiene un grado de gravedad distinto.

Lo mismo ocurre con las multas que establece el Código fiscal de a Federación, al establecer multas fijas que se aplican por igual a todos los contribuyentes que cometieron alguna infracción fiscal.

⁷ Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 4ª. ed. Ed.Oxford México 1999. P. 103

El Primer Tribunal Colegiado Del Quinto Circuito de la Federación en la jurisprudencia V.1o. J/21 visible en la página 48 del Tomo 67, Julio de 1993 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación (Octava Época), explica lo que se entiende por multa excesiva.

MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS AUTORIZA. El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse según la acepción gramatical del término "excesivo" y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la

imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó, la Sala Fiscal

responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150 % sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22, de nuestra Carta Fundamental.

Cabe resaltar que este mismo artículo constitucional señala que para el pago de impuestos o multas no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por autoridad judicial. En este aspecto, tanto Carrasco Iriarte como Margáin Manautou consideran que la correcta interpretación de este párrafo es en el sentido de que si por actos imputables al contribuyente sean de buena o de mala fe, éste incurra con un fuerte adeudo con el erario, sea por concepto de impuesto o de multas, que de hacerse efectivas originaría su insolvencia, ya que sería despojado de todos sus bienes, no podrá alegarse violación de la garantía consagrada en el primer párrafo del afro. 22, pues la situación queda comprendida en la excepción de dicha garantía y que encontramos en el segundo párrafo de dicho precepto.⁸

1.1.7 GARANTÍA DE AUDIENCIA.

Prevista por el artículo 14 constitucional párrafo segundo: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente

⁸ Ibidem. P. 117

establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

Este principio da al particular la posibilidad de defenderse cuando no este conforme con algún acto de la autoridad, siempre y cuando ejercite su derecho en el plazo y con las formalidades que para tal efecto requiera la ley respectiva.

De la lectura de este segundo párrafo del artículo 14 constitucional se desprende el requisito de que todo acto privativo debe ser previo juicio, lo cual según la jurisprudencia y la doctrina, en materia impositiva no es necesario. Así la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diferentes jurisprudencias, en las que sostiene que en materia tributaria no es necesario que la garantía de audiencia sea previa, para lo cual sirve de apoyo la jurisprudencia, cuyo rubro es “Garantía de audiencia, excepciones a la, en materia fiscal”, de la sexta época, primera parte, vol. XCVII, p. 28. Dicha tesis señala “.. En efecto, como el fisco se encarga los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas....”

De esta manera, por ejemplo, el procedimiento económico coactivo no se considera inconstitucional (al ser un acto de molestia y en su caso privativo, sin que medie juicio seguido ante tribunal alguno), pues el contribuyente que está sujeto a este procedimiento tiene la oportunidad de defenderse ofreciendo pruebas que tiendan a desvirtuar la improcedencia de dicho procedimiento.

1.1.8 GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

El término Seguridad proviene del latín *securitas* que quiere decir certeza; “seguro” proviene de *securus, tutus*; quiere decir libre de riesgo, indubitable, firme, defendido; lo cual uniéndolo nos lleva a relacionar esta palabra con la necesidad humana de defenderse contra los elementos; contra los diversos peligros que le amenazan y aún contra sí misma.⁹

Para el maestro De Pina, la Seguridad Jurídica es “la garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del Derecho y a la consiguiente protección del individuo...” entendida, según Don Jorge García Cáceres, como “...la certidumbre del ciudadano ante la ley y ante las autoridades”.¹⁰

Esto es, que la seguridad jurídica es un valor jurídico que implica la certeza de que la ley que regula la conducta necesariamente se deberá cumplir, es decir, colocarse dentro de un supuesto jurídico, que de lo contrario, el Estado se encargará de hacerlo cumplir.

⁹ Hallivis Pelayo Manuel. Tratado de Derecho Fiscal y Administración tributaria de México. ed. Ed. Inap. México 2000. P. 102.

¹⁰ Ibidem. P. 103.

En todo Estado de Derecho, la seguridad jurídica se debe manifestar como un medio para lograr y consolidar la justicia, libertad y bien común.¹¹

Por lo que podemos decir, que para que el contribuyente goce de seguridad jurídica se deben respetar las demás garantías de que goza, de acuerdo con la Constitución Política de nuestro país.

1.2 PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

Sólo analizaremos los principios teóricos que Adam Smith formuló en el libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones” ya que a pesar de su antigüedad, otros doctrinarios únicamente los complementan, respetándolos, y más aun, los mismos legisladores en la actualidad toman en consideración estos principios para la imposición de un impuesto. Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía.

1.2.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Establece que los habitantes de un país deben contribuir al gasto público en la forma más cercana a sus capacidades económicas, así el que tiene más ingresos debe ser mayor su contribución y el de menores ingresos pues su contribución será menor. De esto depende lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

Algunos autores complementan esta máxima diciendo que un impuesto es justo cuando es general y uniforme.

¹¹ Ibidem. P. 104.

Un impuesto es general cuando comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. En este aspecto ha habido opiniones encontradas entre diferentes autores, por ejemplo, Bielsa sostiene que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no nos es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. A lo que, considero es lo más correcto Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera el mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda al gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo.

El impuesto es uniforme cuando todas las personas sean iguales frente al tributo. Acertadamente Stuart Mill nos dice: "si el pago de un impuesto es un sacrificio que impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación, por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta".

1.2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

Este principio señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. Esto es, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa,

momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, causándole un estado de incertidumbre.

El Código Fiscal de la Federación de cierta manera desatiende el principio en comento, ya que en su artículo 39 fracción II faculta al Poder Ejecutivo para que establezca medidas de administración dentro de este ámbito, aunque le ponga limitaciones como el no poder variar los elementos del impuesto, si le atribuye funciones que no le corresponden.

1.2.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Este principio trata de que el pago sea de la forma en que se le facilite más al contribuyente y así obtener una mayor recaudación. Es decir, que deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

1.2.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Se afirma que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible para cubrir el gasto público y su recaudación debe ser lo menos onerosa factible.

Al respecto Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto:

- 1.- Empleo de un gran número de funcionarios
- 2.- Impuestos opresivos a la industria

3.- Las confiscaciones y penalidades en que incurren quienes evaden los impuestos

4.- Visitas y fiscalizaciones que hacen objeto al contribuyente de vejaciones innecesarias.¹²

¹²Margain Manautou. Op. Cit. Supra.(4) P. 23

CAPITULO SEGUNDO
CONTRIBUCIONES

CAPITULO SEGUNDO

2. CONTRIBUCIONES

2.1 CONCEPTO

El concepto de contribución es un término genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Lo que a nuestros legisladores les faltó establecer claramente fue lo que debemos entender por contribución, ya que el Código Fiscal de la Federación solo se limita a señalar su clasificación y en que momento se originan o se causan dichas contribuciones. De ahí que algunos tratadistas no definan las contribuciones y más bien definen los impuestos considerándolos como sinónimos ambos conceptos.

De esta manera, Arrijo Vizcaino define las contribuciones como “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”.¹³ Este es un concepto muy impreciso pues no menciona cual es el origen de ese vínculo jurídico ni la finalidad de dicho vínculo y puede darse el caso en que haya una relación Estado - particular y no precisamente porque se trate de contribuciones.

Para Giuliani Fonrouge la contribución es “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder de

¹³ Arrijo Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. 16ª ed. Ed. Themis. México 2002. P 125 y 126

imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”.¹⁴ Este concepto es más completo que el anterior ya que aclara que esas prestaciones son exigidas debido a la potestad con que cuenta el Estado para requerir el pago de las prestaciones que en su momento deban cubrir los contribuyentes.

Asimismo, se considera más completo el concepto que al respecto da Refugio Fernández Martínez, quien señala que: “Las contribuciones son prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y de las personas morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley”.¹⁵

El fundamento legal de las contribuciones lo encontramos en los artículos 31 fracción IV, que indica.- “Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”; así como en el 73 fracción VII, que establece que.- “El Congreso tiene facultad: VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”; lo mismo que en el diverso 74 fracción IV, que consigna.- 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. ” de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los artículos 1º y 2º del Código

¹⁴ Giuliani Fonrouge. Citado por De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 16ª ed. Ed. Porrúa. P. 320

¹⁵ Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Ed. Mc Graw Hill. México 1998. P. 154

Fiscal de la Federación, que respectivamente establecen: “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”; .- “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...”.

2.2 CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.

1. Es una prestación, porque la obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de que el contribuyente se desprende de una parte de su riqueza generada, para ser entregada al Estado, y éste a su vez tiene la obligación de exigir la entrega de dicha prestación.
2. La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley fiscal respectiva.
3. Son a cargo de las personas físicas o morales, por ser los sujetos pasivos de la obligación fiscal, quienes deben pagar la contribución respectiva.
4. Se debe realizar la situación jurídica o de hecho, prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva.
5. Deben estar establecidas en la ley.
6. Deben ser generales y obligatorias.
7. La contribución encuentra su fundamento jurídico en el poder fiscal, en virtud de que el Estado establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados, derivado de la naturaleza de ente público.

8. Deben ser justas.
9. La finalidad del establecimiento de las contribuciones, es la de proporcionar recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.

Por lo que podemos decir que para que las contribuciones tengan validez deben reunir esencialmente tres de estas características: estar establecidas en la ley, ser justas y tener como finalidad sufragar los gastos públicos. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia, visible en la página 173 como tesis número 173 del tomo I del Apéndice de 1995, que a la letra dice:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio,

de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

En cuanto a lo que debemos entender por gasto público Flores Zavala señala: “por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal” y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aseverado que “Los gastos públicos están previstos en el presupuesto de

egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir gastos, necesariamente debe encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos".¹⁶

2.3 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

- A) Sujetos.- Debe precisar con claridad quienes son los sujetos pasivos, o sea, los contribuyentes personas físicas o morales, obligadas al pago de la contribución a su cargo.
- B) Objeto.- Está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.
- C) Unidad Fiscal.- Está constituida por la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución.
- D) Cuota.- Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal.
- E) Base.- Está representado por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo.
- F) Tasa.- Está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.
- G) Tarifa.- Está constituida por las unidades y cuotas correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

¹⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario de Derecho. 13ª ed. Ed. Porrúa México 1999. P. 727

H) Causa o fundamento.- Es el motivo por el cual se establecen las contribuciones.

I) Fuente.- Está constituida por los bienes, la riqueza o el consumo de donde se obtiene la cantidad necesaria para pagar las contribuciones.¹⁷

Cabe destacar que en cuanto a los sujetos pasivos de las contribuciones, no sólo deben pagarlas los mexicanos, sino todos aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes y las mismas leyes determinarán las calidades que deba reunir los sujetos pasivos, así pues tanto mexicanos como extranjeros están obligados al pago de las contribuciones que les correspondan.

En este orden de ideas, por ser la Ley del Impuesto sobre la Renta de las más completas en el ámbito fiscal, citaremos su artículo primero, el cual establece quienes son los obligados al pago de dicho impuesto, y como se puede observar, grava tanto los ingresos de los mexicanos como los de los extranjeros: "Las personas físicas y las Morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no

¹⁷ Refugio Martínez. Op. Cit. Supra (15) P. 157

tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Por otro lado el Código Fiscal de la Federación refiere como elementos de las contribuciones, según se desprende de su artículo 5º, a los sujetos, objeto, base y tasa o tarifa; como se menciona anteriormente, el sujeto pasivo es la persona física o moral que realiza el acto grabado por la ley, el objeto es el acto grabado por la ley, la base es la cantidad de dinero o en especie sobre la que se va a calcular el impuesto, y la tasa es el porcentaje de impuesto que se aplica a la base.

2.4 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LAS CONTRIBUCIONES.

Rodríguez Lobato divide las contribuciones en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias; son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Y contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (compraventas, arrendamientos), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de libertad (donaciones, legados).¹⁸

¹⁸ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México. P. 6

Para Giuliani Fonrouge las contribuciones se clasifican en:

- ✓ Contribuciones de carácter social.- Corresponden a esta categoría las contribuciones de seguridad o previsión social; se financian mediante contribuciones de patronos y dependientes o de los interesados en el caso de profesiones liberales.
- ✓ Contribuciones de ordenación económica.- en esta categoría se encuentran las contribuciones vinculadas con regulación de la actividad económica, ya sea en la producción o el consumo, estimula o desalienta ciertas industrias por acción directa o por vías indirectas, como la regulación del crédito bancario y la tributación con fines extrafiscales, aquí distingue entre contribuciones de fomento y contribuciones de regulación económica.
- ✓ Contribuciones profesionales o sindicales.- Están consideradas dentro de esta categoría las cuotas o aportes que deben ingresarse a las agrupaciones de profesionales liberales, o los trabajadores a los sindicatos u otros grupos de asociaciones obreras y también las contribuciones a entidades patronales; contribuciones todas que se pagan por la condición de afiliado y no con el carácter de seguridad o previsión social.¹⁹

Benvenuto Griziotti clasifica los ingresos públicos de acuerdo con los criterios de elección de los recursos con respecto a las generaciones de contribuyentes, sostiene que: “Es necesario considerar, ante todo, las generaciones cuyo sacrificio se pide para proveer a los gastos actuales. Los

¹⁹ Giuliani Fonrouge. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México. P. 93 y 94

recursos pueden obtenerse de los bienes dejados por las *generaciones pasadas* y que constituyen el patrimonio del Estado; o de la contribución de las *generaciones presentes*; o bien por medio de empréstitos y emisiones de papel moneda, que vuelcan sobre las *generaciones futuras* la carga de las deudas contraídas para pagar los gastos actuales soportados por el sistema económico actual, considerado objetivamente". Al referirse a la fuente de ingresos de pasadas generaciones, alude a los ingresos obtenidos de las fuentes que se crearon por dichas generaciones y que son un fruto legado o recibido de ellas, tales como las rentas patrimoniales y las utilidades de instituciones públicas y privadas, esto es, se toma en cuenta el dato histórico de un origen anterior de la fuente de ingreso; en el segundo caso, se toma en cuenta el hecho generador de ingreso en relación con las presentes generaciones y se refiere a los ingresos que se derivan de contribuciones de guerra, multas, contribuciones ordinarias y extraordinarias; y finalmente, señala que están a cargo de futuras generaciones, cuando se puede recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos, y emisión de papel moneda, de esta manera, se dice que están a cargo de futuras generaciones, porque serán pagadas por quienes todavía no nacen o no son adultos responsables de la contratación de empréstitos y a quienes se transferirá la carga del endeudamiento público.

Para Hipólito Rossy los ingresos públicos deben clasificarse a partir de las relaciones jurídicas de las que procedan: "El ingreso, visto desde el lado del que da el dinero, ha de ser la entrega al ente público de una cantidad, debida por cualquier título, o como contraprestación de un servicio público o privado por el que quien da el dinero queda compensado total o

parcialmente de un modo directo e individual” y en base a esto divide los ingresos en tres grupos: 1.- El primero derivado de las relaciones bilaterales con contraprestación individualizada del ente público, provenientes de ingresos de derecho privado, de monopolios y servicios públicos o servicios oficiales (tasas o derechos); en todos estos casos, al entregar su dinero el particular recibe un equivalente; 2.- El segundo grupo alude a los ingresos provenientes de relaciones unilaterales con contraprestación del ente público a la colectividad, pero individualizables parcialmente, comprendiendo en este supuesto a las contribuciones especiales por obra y mejoras o por servicios, es decir, en estos casos el particular contribuye con su pago de carácter obligatorio, a la realización de una obra o mejora de beneficio general, pero de la cual resultará individualmente favorecido; 3.- Este grupo se refiere a los ingresos obtenidos de relaciones unilaterales sin contraprestación del ente público, los cuales distingue según sean de Derecho privado o de Derecho público, incluyendo en las primeras a las donaciones, legados, herencias y ocupación de bienes abandonados, y en las de Derecho público, comprende a los impuestos, multas y los productos.²⁰

Como se ha visto, la forma en que cada autor clasifica las contribuciones y los criterios que toma para ello pueden variar considerablemente, como es el caso de Benvenuto Griziotti y de Hipólito Rossy, cuyas clasificaciones de acuerdo a nuestro sistema jurídico mexicano considero no tienen mucha aplicación; pero pienso que es importante el conocer los puntos de vista de diferentes autores y así darnos cuenta de que el tema de las contribuciones es muy amplio y variado.

²⁰ Benvenuto Griziotti y Hipólito Rossy. Citados por Cárdenas Elizondo Francisco. Introducción al Derecho Fiscal. 3ª ed. Ed. Porrúa. México 1999. Págs. 224 y 227.

Por otra parte, Refugio Fernández Martínez clasifica las contribuciones desde diversos puntos de vista:

A) En atención a la forma de pago:

- En dinero.- Por lo general las contribuciones se pagan con dinero, en moneda nacional, de curso legal en el país, porque el objeto del establecimiento de las contribuciones es el de proporcionarle recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.
- En especie.- Por excepción se pagan en especie, es decir, en bienes a favor del Estado, para la producción o explotación minera, la ley respectiva establece que se pagará un porcentaje sobre los metales preciosos que se extraigan.

B) Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones:

- Ordinarias.- Son las que se establecen periódicamente en la ley de ingresos de cada ejercicio fiscal, como lo son el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado.
- Extraordinarias.- Se establecen como casos de excepción, para hacer frente a crisis económicas que afecten la vida del país en un momento determinado.

C) Por la incidencia de las contribuciones:

Se clasifican en directas e indirectas, las cuales pueden estudiarse desde tres puntos de vista:

- De la organización administrativa.- Son contribuciones directas las que se recaudan mediante listas o padrones donde consten los nombres de los contribuyentes, las cuotas o tasas y la fuente de las

contribuciones. Son contribuciones indirectas, cuando la obligación fiscal nace de la realización eventual de actos jurídicos, como lo son la compraventa o el arrendamiento.

- Que toma en cuenta el grado de proximidad o lejanía entre el objeto y la fuente de la contribución.- Cuando el objeto y la fuente se aproximan, se estará ante una contribución directa. Cuando el objeto y la fuente se alejan, se estará frente a una contribución indirecta.
- Que toma en cuenta la repercusión.- Son contribuciones directas, aquellas en las que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación contributiva o tributaria, en la forma y términos que establezcan las leyes fiscales respectivas, por ejemplo en el impuesto sobre la renta el sujeto y el pagador del impuesto recae sobre la misma persona; las contribuciones directas a su vez se clasifican en personales y reales. Las contribuciones indirectas, son aquellas en las que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo de la contribución, pero es una tercera persona (el consumidor), quien realmente cumple con la obligación contributiva, o sea es el pagador real, por ejemplo, en el impuesto al valor agregado uno es el sujeto pasivo y otro es el pagador del impuesto; estas contribuciones se subdividen en: sobre actos y sobre consumos.

D) En atención a la materia imponible de las contribuciones:

- Personales directas.- Son las que recaen sobre las personas, tomando en cuenta las condiciones del contribuyente, como por ejemplo, las deducciones personales que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta en el caso de gastos médicos.

- Reales indirectas.- Son las que recaen sobre un bien o gravan determinada actividad, ejemplo de ello, es el impuesto sobre la adquisición de inmuebles.
- Indirectas sobre actos.- Son las que recaen o gravan determinada actividad, por ejemplo, el impuesto al comercio exterior.
- Indirectas sobre el consumo.- Son las que recaen o gravan la producción o las transferencias (compraventa), como es el caso del impuesto sobre producción y servicios.

E) Según el objeto de las contribuciones:

- Generales.- Cuando gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. Ejemplo, en la Ley del Impuesto sobre la renta, que para las personas físicas grava los ingresos obtenidos por salarios, honorarios, arrendamiento de bienes e intereses.
- Especiales.- Cuando gravan una determinada actividad específica. Por ejemplo, el impuesto sobre la adquisición de automóviles nuevos.

F) Atendiendo a la forma de determinar el monto de la contribución:

- Específicas.- Cuando las tasas, cuotas o tarifas, para la determinación de la cantidad líquida de las contribuciones a pagar, atiende al peso, medida, volumen, cantidad, dimensiones del objeto del gravamen.
- Ad-valorem.- Cuando para la determinación de la cantidad a pagar por concepto de la contribución, se atiende únicamente al valor o precio del objeto gravado.

G) Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones:

- Instantáneas.- Cuando deben pagarse en el momento en que se realiza el hecho generador de la obligación contributiva o tributaria.
- Periódicas.- Cuando tienen un plazo establecido en la ley fiscal respectiva para su cumplimiento, como por ejemplo el IVA debe pagarse en las mismas fechas de pago establecidas para el ISR.

H) Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones:

- Fijas.- Las contribuciones no sufren alteración cuando se modifica la base.
- Proporcionales.- Las contribuciones que mantienen una constante relación entre la base y la cuantía determinada.
- Progresivas.- Cuando la relación de la cuantía de la contribución con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

I) Según los recursos económicos gravados por las contribuciones:

- Sobre la renta.- Cuando gravan la riqueza en diversas y variadas formas. Por ejemplo el ISR.
- Sobre el capital.- Cuando gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, por ejemplo el impuesto sobre la tenencia o uso de automóviles.
- Sobre el consumo.- Cuando gravan los productos o servicios, que se consumen por los contribuyentes, ejemplo, el IVA.

J) Según la finalidad de las contribuciones:

- Con fines fiscales.- Cuando están destinadas a proporcionar ingresos al Estado, para cubrir los gastos públicos contemplados en el presupuesto de egresos, cumpliendo con la finalidad establecida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.
- Con fines extrafiscales.- Cuando se decreten sin la intención normal de que el estado obtenga ingresos, sino principalmente con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social, diversa de obtener ingresos para sufragar los gastos públicos.

K) Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones:

- Federales.- Son las establecidas de acuerdo con las leyes federales, y se crean en beneficio exclusivo de la Federación. Ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Estatales.- Son creadas y establecidas por las entidades federativas, para su beneficio. Ejemplo, el impuesto sobre nóminas.
- Municipales.- Son establecidas por las legislaturas de los estados, para atender las necesidades de sus municipios. Por ejemplo, el impuesto sobre adquisición de inmuebles.

L) Clasificación moderna de las contribuciones:

- Sobre bienes y servicios.- Son las auténticamente llamadas indirectas, y están encaminadas a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le presenten. Es una contribución al consumo, como el IVA.

- Sobre los ingresos y la riqueza.- Son las que inciden progresivamente sobre los rendimientos, o sobre el patrimonio de los individuos y empresas.²¹

2.5 CONTRIBUCIONES ALCABALATORIAS.

Son las que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o incluso dentro de la misma entidad, y que como consecuencia contribuyen al alza del costo de la vida, frenando además el desenvolvimiento económico del país que las establece. También se les llama alcabalas, porque se recaudan a través de garitas establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, con el fin de que los particulares no evadan la acción de las autoridades fiscales.

Cabe hacer mención que este tipo de contribuciones están prohibidas internamente en nuestro país debido a que la Carta Magna, en sus artículos 73 fracción IX que establece como facultad del Congreso de la Unión, el impedir que en el comercio entre estados se establezcan restricciones, así como el artículo 117 fracción V el cual prohíbe a los Estados gravar directa e indirectamente la entrada a su territorio, y la salida de él, de mercancía nacional o extranjera.

²¹ Fernández Martínez. Op. Cit. Supra(15)P. 167

Las contribuciones alcabalatorias se dividen en:

- ✓ Contribuciones al Tránsito.- Son las que gravan el simple paso de una mercancía por el territorio de una entidad viniendo de otra y destinada a una tercera.
- ✓ Contribuciones a la circulación.- Son las que gravan la simple circulación de las mercancías dentro de la misma entidad.
- ✓ Contribuciones de extracción o exportación.- Son las que gravan la salida de mercancías de una entidad, con destino a otra, o al extranjero.
- ✓ Contribuciones de introducción o importación.- Son las que gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otra o del extranjero.
- ✓ Contribuciones diferenciales.- Son las que gravan la entrada o salida de mercancías, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales o similares, o los que permanecen en su interior para su consumo. Tienen como finalidad proteger el consumo interior o el producto local.²²

2.6 CLASIFICACIÓN LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

²² IBIDEM P.172

2.6.1 IMPUESTOS.

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo segundo que los impuestos “son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Como se puede observar en este concepto, a pesar de ser el impuesto la contribución más importante, es la que cuenta con una deficiente definición, pues indica que lo que no sea aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos serán impuestos, es decir, por exclusión, cuando no sean las demás contribuciones van a ser impuestos, lo que se puede prestar a alguna confusión.

Así mismo, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2004 señala en su artículo 1º inciso A que la federación percibirá ingresos por los conceptos que enseguida se enumeran:

I.- Impuestos:

1. Impuesto Sobre la Renta
2. Impuesto al Activo
3. Impuesto al Valor Agregado
4. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios:
 - a. Gasolina y diesel, para combustión automotriz
 - b. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza
 - c. Tabacos labrados
 - d. Aguas, refrescos y sus concentrados
5. Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos

6. Impuesto sobre Automóviles nuevos
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley
8. Impuesto a los Rendimientos Petroleros
9. Impuesto al comercio Exterior:
 - a. A la importación
 - b. A la exportación
10. Accesorios

2.6.2 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

El ya citado Código Fiscal en su artículo 2º fracción III define las contribuciones de mejoras como “las contribuciones establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. “

A lo que la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1º para el ejercicio fiscal 2004 establece que respecto de estas contribuciones, la federación obtendrá ingresos por:

II.- Contribuciones de Mejoras

1. Contribuciones de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

Por su parte la Ley de Contribución de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica establece en su artículo 7º que la contribución en comento se causará cuando se trate de:

- a. Obras hidroagrícolas
- b. Otro tipo de obras hidráulicas

- c. Acueductos o sistemas de abastecimiento de agua en bloque
- d. Obras construidas para propósitos múltiples

2.6.3 DERECHOS

Algunos tratadistas consideran a los derechos como el segundo elemento en importancia, en la recaudación de ingresos, después de los impuestos. Así pues, el ya citado Código Fiscal en el artículo 2º fracción IV los define como “las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados, cuando no se encuentre previstos en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Según la citada Ley de Ingresos

III.- Derechos

1. Servicios que presta el Estado en funciones de Derecho Público:
 - a. Secretaría de Gobernación
 - b. Secretaría de Relaciones Exteriores
 - c. Secretaría de la Defensa Nacional
 - d. Secretaría de Marina
 - e. Secretaría de Hacienda y crédito público
 - f. Todas las demás Secretarías de Estado
2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público
 - a. Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - b. Secretaría de la Función Pública

- c. Secretaría de Economía
- d. Secretaría de Comunicaciones y Transportes
- e. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
- 3. Derecho sobre la explotación de petróleo
- 4. Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo
- 5. Derecho adicional sobre la extracción de petróleo
- 6. Derecho sobre hidrocarburos

2.6.3.1 APROVECHAMIENTOS

Se encuentran previstos en el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, el cual los define como “los ingresos que percibe el Estado en funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. “

La aludida Ley de Ingresos de la Federación al respecto señala los siguientes:

VI. Aprovechamientos

- 1. Multas
- 2. Indemnizaciones
- 3. Reintegros
 - a. Sostenimiento de escuelas artículo 123
 - b. Servicio de vigilancia forestal
 - c. Otros
- 4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica
- 5. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos
- 6. Aportaciones de contratistas de obras públicas

7. Cuotas compensatorias; entre otros.

2.6.3.2 PRODUCTOS

Al igual que los aprovechamientos, los productos también están previstos por el artículo 3° de dicho Código, y que define de la siguiente manera: "Son contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

La ya citada Ley de Ingresos de la Federación señala los siguientes productos:

V.- Productos

1. Por servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:
 - a. Explotación de tierras y aguas
 - b. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones
 - c. Enajenación de bienes:
 - a) Muebles
 - b) Inmuebles
 - d. Intereses de valores, créditos y bonos
 - e. Utilidades:
 - a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal
 - b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.

2.6.4 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Tal como se desprende del referido Código Fiscal, en el artículo 2° fracción II: “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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. “

Al respecto, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2004 señala lo siguiente:

VIII.- Aportaciones de Seguridad Social

1. Aportaciones de abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
2. Cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores.
3. Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de patrones.
4. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
5. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las fuerzas armadas mexicanas a cargo de los militares.

2.6.5 ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

El último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación menciona como accesorios de las contribuciones a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones por cheques devueltos. Los que podemos definir de la siguiente manera:

A) Recargos.- Son cantidades adicionales que el particular debe cubrir, aparte del crédito fiscal, en virtud de no haber cubierto oportunamente éste al fisco.²³ Los encontramos previstos en el artículo 21 Código Fiscal de la Federación. Estos se causaran si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades a que se refiere el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

B) Sanciones.- En materia fiscal sólo se refiere a sanciones pecuniarias, es decir, a multas; las que en cuanto a su finalidad Margarita Lomelí señala: "Las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales"²⁴

C) Gastos de ejecución.- Comprenden todos los gastos que se originen al cobrarle al contribuyente las cantidades que debía cubrir y no lo hizo en el plazo asignado para ello, por lo que la autoridad fiscal recurre al procedimiento administrativo de ejecución y de esta manera embarga y remata los bienes, propiedad del contribuyente, suficientes para cubrir el crédito fiscal que adeude.

²³ Martínez Morales. Rafael. Derecho Administrativo 3º y 4º cursos. 3ª ed. Ed. Oxford. México 1999. p. 73

²⁴ Lomelí C. Margarita. Citado por Martínez Morales. Op. Cit. P. 74

D) Indemnizaciones por cheques devueltos.- El artículo 21 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación señala: El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo.

2.7 EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

El establecimiento o incremento o cualquier modificación en las contribuciones tiene consecuencias en los contribuyentes y estas pueden ser analizadas desde diferentes enfoques; por lo que consideraremos los que señala Refugio Martínez, quien los clasifica de la siguiente manera:

2.7.1 EFECTOS PSICOLÓGICOS

Los efectos psicológicos que las contribuciones producen en el contribuyente pueden ser positivos o negativos. En ocasiones los contribuyentes se sienten víctimas de una especie de robo por parte del Estado, cuando pagan sus contribuciones, sin tomar en cuenta que a cambio reciben servicios y bienes que el Estado pone a su alcance; esto es, las contribuciones que en su momento se establezcan o incrementen pueden ser aceptadas o rechazadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

2.7.2 EFECTOS POLÍTICOS.

Debe tenerse presente que las contribuciones han sido una de las causas fundamentales de grandes acontecimientos históricos. El ser

humano, por su egoísmo innato, se siente inclinado a reaccionar contra el Estado, que establece o cobra contribuciones, más aún si las considera demasiado elevadas de acuerdo a su capacidad contributiva.

Las contribuciones sirven para la redistribución de la riqueza, y por ende de las cargas, por lo que si éstas son injustas o excesivas, son una causa del debilitamiento de los vínculos de solidaridad social y de los sentimientos patrióticos y, por consiguiente, motivo de una rebeldía política.

2.7.3 EFECTOS CONTABLES O ADMINISTRATIVOS

Los contribuyentes, ya se trate de personas físicas o morales, que para el efecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales estén obligados a llevar un registro y control de sus operaciones, deben establecer un sistema contable, con el fin de que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de verificar su cumplimiento. Así pues, cuando se establecen, adicionan, derogan o modifican obligaciones fiscales de este tipo, tanto los contribuyentes obligados a ellas, como la autoridad fiscal deben cumplir con dichas obligaciones vigentes en ese momento.

2.7.4 EFECTOS ECONÓMICOS

Los principales efectos económicos que producen las contribuciones son:

1. LA REPERCUSIÓN

Es un fenómeno económico que consiste en pasar la carga de la contribución a terceras personas, desarrollado a través de tres etapas:

A.- Percusión: Se define como la caída de la contribución sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarla.

B.- Traslación: Consiste en transmitir el importe de la contribución respectiva a terceras personas. Puede ser porque así lo autorice expresamente la ley correspondiente o porque el sujeto pasivo por cualquier medio lo efectúe, como el caso de los responsables solidarios regulados por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

C.- Incidencia.- Se presenta cuando la contribución cesa de pasar a otra persona y esta última es la que realmente la paga. Por ejemplo, en el caso del impuesto al valor agregado, el último consumidor del bien o usuario, es sujeto incidido, porque no puede pasar la carga de la contribución a terceras personas.

2. LA DIFUSIÓN

Se presenta en la persona incidida al sufrir una disminución en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad pagada como contribución. Se le disminuye sus ingresos.

3. LA UTILIZACIÓN DEL DESGRAVAMIENTO

Se presenta cuando al derogarse las contribuciones o disminuirse las tasas o tarifas, se rompe con el equilibrio económico y, por consecuencia, los contribuyentes incididos por el impacto de las contribuciones, ven incrementados sus ingresos.

4. LA ABSORCIÓN

Consiste en la no traslación de la carga de la contribución a terceras persona. El contribuyente obligado legalmente al pago de la contribución es quien cubre el importe correspondiente.

5. LA CAPITALIZACIÓN Y AMORTIZACIÓN

La capitalización se presenta cuando se establece o aumenta el importe de una contribución.

La amortización se presenta cuando disminuye el importe de la contribución respectiva por el transcurso del tiempo.

6. LA REMOCIÓN O ABSTENCIÓN

Se da cuando la contribución establecida hace incontable la actividad gravada, y el contribuyente opta por trasladarse a otra región donde no se grave o se grave con tasas menores, o bien deja de realizar los hechos generadores de la obligación contributiva con el objeto de no pagar el impuesto correspondiente.

2.7.5 EFECTOS JURÍDICOS

Los efectos jurídicos de las contribuciones, surgen cuando éstas no se pagan, o se incumplen con las demás obligaciones fiscales establecidas por las leyes respectivas. Los efectos jurídicos pueden ser:

1. LA ELUSIÓN.

Se presenta cuando el contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden, aprovechando las lagunas de la ley.

2. LA EVASIÓN.

Consiste en sustraerse al pago de las contribuciones ilegalmente, se presenta en dos formas:

A.- Contrabando: Consiste en introducir o extraer del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse, sin permiso de la autoridad competente cuando sea éste requisito, o de importación o de exportación prohibida.

B.- Defraudación fiscal: Consiste en omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener algún beneficio indebido en perjuicio del fisco, utilizando el engaño, el error o la mala fe.²⁵

²⁵ Fernández Martínez. Op. Cit. Supra (15) P. 180 - 186

CAPITULO TERCERO
RELACIÓN TRIBUTARIA

CAPITULO TERCERO

3. RELACIÓN TRIBUTARIA

Por relación jurídica, en términos generales, se entiende aquella “relación” que se da entre el sujeto de una obligación y el titular de un derecho subjetivo; dicha relación se genera por la existencia de una obligación, en la que existe un sujeto activo (titular de un derecho, el acreedor), y un sujeto pasivo (el obligado, el deudor). Igualmente se usa como sinónimo de relación jurídica la expresión de “nexo jurídico”, esto es, para designar la forma en que se encuentran vinculadas las dos partes de una norma jurídica: la parte hipotética o supuesto y la parte dispositiva o consecuencia jurídica.²⁶

3.1 SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

El sujeto activo de la obligación contributiva siempre será el Estado, de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. Y su obligación principal es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, a través de los órganos debidamente facultados para ello.

La posición activa dentro de la obligación tributaria se singulariza una vez que el hecho generador de esta última se ha dado en la realidad, y sin ésta no puede darse la existencia de sujeto activo alguno.²⁷

²⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit Supra (16). P. 2773

²⁷ Jiménez Gonzáles Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 9ª ed. Ed. Ecafsa. México. P. 231

El Estado, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En el caso de nuestro país al estar organizado políticamente como federación, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución federal.²⁸ Como consecuencia de esa soberanía que tienen las entidades federativas, estas también fungen como sujetos activos de la obligación tributaria, sólo que con las limitaciones mencionadas.

En este aspecto, la Suprema Corte de Justicia de la nación ha sostenido el siguiente criterio: Soberanía de los Estados, alcance de la, en relación con la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.- Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la ley Fundamental. Ahora bien, el artículo 133 del ordenamiento en comento establece textualmente que “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o

²⁸ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra(18) P. 131

leyes de los Estados”. Es decir, que aun cuando los Estados que integran la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna.

3.1.1 SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA.

Para determinar los sujetos activos de la obligación contributiva en nuestra legislación citaremos primero los siguientes preceptos constitucionales:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados 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 41. 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 Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos,

contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

De lo anterior podemos inferir que en virtud de la organización política mexicana, el sistema fiscal de nuestro país tiene tres sujetos activos de la obligación tributaria: La Federación, los estados o entidades federativas y los municipios, incluido el Distrito Federal; ²⁹de estos tres únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En Cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, lo que esta encomendado a la legislatura de los Estados.³⁰

A todo esto, Emilio Margáin concluye:

- A. En los términos de la fracción XXIX, en relación con la VII del artículo 73 constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo.

²⁹ Fernández Martínez Refugio. Op. Cit. Supra. (15) P. 230 y 231

³⁰ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra(18) P. 134

B. Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente, la Federación, los Estados y los Municipios.

Señala también que es necesaria una reforma constitucional en la que se establezca cuáles son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y que las restantes serán gravadas concurrentemente por las tres entidades; además propone que las fuentes que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios, y concurrentes entre ellos son:

- 1.- La propiedad o posesión de los bienes inmuebles, que grava el impuesto predial.
- 2.- Los ingresos de naturaleza mercantil percibidos por empresas cuya actividad no está delegada a la Federación, que grava el impuesto al valor agregado.
- 3.- Las actividades agrícolas y ganaderas.³¹

Con el fin de solucionar la falta de delimitación de los ámbitos impositivos de los tres niveles de gobierno y evitar la doble tributación, se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual tiene como finalidad coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; además, establece

³¹ Margain Manautou. Op. Cit. Supra.(4) P. 235 y 236

cuáles son y como se constituyen los organismos relativos a la materia de coordinación fiscal y da las bases para su organización y funcionamiento.³²

En este sentido la Suprema Corte de Justicia en la tesis 2a. CLXIX/2000 visible en la página 432 del Tomo XII, Diciembre de 2000 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta ha sostenido el siguiente criterio:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO A PARTIR DEL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE. Conforme al marco constitucional establecido mediante la adición de la fracción XXIX al artículo 73 de la Norma Fundamental, realizada mediante decreto del veinticuatro de octubre de mil novecientos cuarenta y dos, y como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el treinta de diciembre de mil novecientos cuarenta y siete se creó la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, previéndose en su artículo 8o., a favor de los Estados, el Distrito Federal y los territorios que suprimieran sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, una participación sobre la recaudación de ese tributo, precisándose que

³² Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra(18) P. 142

el cobro y control de tal contribución se realizaría de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes, ciñéndose a las disposiciones que mediante decreto fijara el Ejecutivo Federal; posteriormente, en la diversa Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de treinta de diciembre de mil novecientos cincuenta y uno, por primera ocasión se estableció la posibilidad legal de que la Federación celebrara convenios de coordinación con las entidades federativas para el efecto de la recaudación de la cuota federal y de la participación local en ese tributo federal, precisándose en su artículo 15 que los Estados tendrían derecho a una cuota adicional del doce al millar sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su jurisdicción, siempre y cuando no mantuvieran en vigor impuestos locales sobre el comercio y la industria; inclusive, en apoyo al nascente sistema de coordinación, el veintiocho de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres se expidió la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, con la que se conformó un sistema que buscaba evitar por dos vías la doble o múltiple tributación, en principio, velando porque las entidades federativas respetaran las restricciones que a nivel constitucional se habían establecido a su potestad tributaria y, por otra, en materia de comercio e industria, otorgando a los Estados que no tuvieran en vigor impuestos locales

sobre actividades de esa naturaleza, derecho a una cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles, al tenor del convenio que celebraran con la Federación; sistema de coordinación, basado en la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y en las cuotas adicionales de diversos tributos, que perduró en su esencia hasta el año de mil novecientos setenta y tres, sin que todos los Estados aceptaran coordinarse para recaudar la cuota adicional derivada de este último tributo. Ante ello, en este último año se transformó el mecanismo que regía al principal impuesto del sistema nacional de coordinación fiscal, pues se abandonó el sistema de cuotas adicionales, adoptándose el de participación en sentido estricto, ya que respecto del impuesto sobre ingresos mercantiles, las entidades que celebraran el respectivo convenio recibirían el cuarenta y cinco por ciento de lo que por ese concepto se recaudara en su territorio. En abono a lo anterior, destaca que en aquella época la posibilidad de celebrar convenios de coordinación fiscal no se limitó al impuesto sobre ingresos mercantiles, pues inclusive se previó en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico en su artículo 45 bis, reformado en diciembre de mil novecientos setenta y dos, la posibilidad de que se celebraran aquéllos respecto al impuesto al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no se

mantuvieran en vigor los impuestos locales y municipales previstos en el convenio respectivo. Finalmente, la esencia del sistema vigente a la fecha se fijó con la expedición en mil novecientos setenta y ocho de la actual Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en mil novecientos ochenta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableciéndose un sistema de coordinación fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración entre la Federación y las entidades federativas de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal cuyo objeto es, por un lado, armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de los referidos órganos de gobierno con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que las entidades que celebran tales convenios deben renunciar a establecer contribuciones que graven hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o a suspender la vigencia de los mismos; y, por otro lado, otorgar a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues en algunos casos la respectiva participación debe destinarse al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.

3.1.2 FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN.

Nuestra Carta Magna en su artículo 73 fracción XXIX señala algunas materias reservadas exclusivamente a la federación, estas son:

- 1o. Sobre el comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del Artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal;
 - g) Producción y consumo de cerveza.

3.1.3 FISCO ESTATAL.

Salvo las limitaciones que establecen los artículos 73 fracción XXIX, y 117 fracciones IV y VII, los Estados tienen facultades concurrentes para gravar todas las demás fuentes económicas. Aunque en opinión de Emilio Margáin, dichas entidades federativas deben afrontar algunos problemas al establecer su sistema tributario:

- A. Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 constitucional, tenemos que hay entidades

- federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.
- B. La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados en Favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, ha constituido un impedimento para que aquéllos puedan establecer su propio Impuesto sobre la Renta, ya que no podrán gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.
- C. Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades federativas la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.
- D. Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los estados, vista la prohibición constitucional que tiene de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos.
- E. La solución que la Federación ha pretendido dar al problema de que un mismo peso pueda estar gravado en forma distinta por dos entidades o dos municipios simultáneamente, es la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que pueden coordinarse

los Estados que previamente deroguen los tributos locales que gravan las mismas actividades, otorgándoles participaciones en la recaudación federal, lo cual significa ahorro en gastos de control y administración para los Estados. Este sistema es bueno para el contribuyente, ya que el peso que percibe estará igualmente gravado en cualquier parte del país, pero para las entidades federativas no tiene la misma bondad y se muestran reticentes a coordinarse, sobre todo las económicamente fuertes, pues ya han experimentado que cuando han llegado a formar mayoría las coordinadas la Federación promueve la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, para que se le delegue la facultad de gravar en forma exclusiva la fuente sobre la que existe coordinación, segura de que los Estados coordinados no le negarán su voto.

- F. También contribuye a una mala recaudación de los tributos que mantienen en vigor las entidades federativas la designación de Tesorero o Directores de Hacienda que carecen de conocimientos de derecho tributario, aún cuando sean buenos prácticos de la legislación local.
- G. Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los estados, es la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales. Normalmente existe más animadversión de los contribuyentes hacia los fiscos locales que respecto al fisco federal, probablemente debido a que, salvo excepciones, aquéllos son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.
- H. En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, o sea que todo lo no delegado se entiende reservado a los estados, es más fácil precisar cuáles son las fuentes

impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.

En este mismo orden de ideas, el autor en comento propone dos posibles soluciones a los problemas antes mencionados referentes a la distribución de fuentes tributarias entre Federación y Estados, y menciona que para delimitar la competencia entre dichas entidades se debe precisar la competencia impositiva de cada uno de ellos, propone:

- a. Que se establezca en la Constitución que sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgue participaciones a los Estados.
- b. Que la Constitución establezca que sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.³³

Estas soluciones que propone Emilio Margáin han sido criticadas por diferentes autores, entre ellos Rodríguez Lobato, quien señala que ambas soluciones son igualmente malas y destruirían el sistema federal mexicano, ya que si la potestad tributaria estuviere en alguno de los dos sujetos activos, exclusivamente, el otro sujeto activo perdería su independencia económica y quedaría totalmente a merced del facultado para establecer las contribuciones, así, se podría estar en presencia de una Federación débil por no contar con recursos económicos propios, o de unos Estados que estarían en manos de la Federación, atenedos al rendimiento que ésta les diera de la recaudación. Sin embargo, el mismo Rodríguez Lobato señala que hay una tendencia en federalizar los tributos, pues por convenios las entidades federativas no gravan determinadas fuentes económicas que ya están

³³ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra.(4) P.232 y 233

gravadas por la federación, y a cambio de ello obtienen una participación en la recaudación federal.³⁴

3.1.4 FISCO MUNICIPAL.

Francisco de la Garza justifica el derecho del Municipio de la percepción de ingresos, diciéndonos que satisface necesidades esenciales de su población mediante la prestación de una serie de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial, ocasionaría daños y perjuicios inmediatos, como lo serían el trastorno y molestias que acarrearían la falta de prestación de servicios como el de alumbrado público, abastecimiento de agua potable, de drenaje, etc., los que por su fundamental importancia es necesario que el Municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar.³⁵

De igual manera, Rodríguez Lobato afirma que el Municipio es el de la situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Asimismo, cita a Emilio Margáin, quien señala que características debe reunir el tributo municipal:

- A. Debe ser sencillo en su redacción, para su mejor comprensión, por lo tanto es recomendable que, hasta donde sea posible, se utilice un lenguaje liso y llano, evitando los términos eminentemente técnicos o jurídicos.

³⁴ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra(18) P. 139

³⁵ De la Garza Francisco. Citado por. Margáin Manautou. Op. Cit. Supra.(4) P.239

- B. Que sea ágil en su determinación, es decir, que con toda facilidad y rapidez se pueda precisar la cantidad que debe pagar el contribuyente.
- C. Económico en su recaudación, de modo que permita destinar el máximo de lo recaudado a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.
- D. Cómodo en su cobro, es decir, que se haga una adecuada selección de la época de pago, así como evitar molestias y trámites engorrosos para que el causante cumpla con su obligación fiscal.³⁶

3.2 ÓRGANOS FACULTADOS PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del servicio de Administración Tributaria, la cual entró en vigor el día 1º de julio de 1997, el cual sustituye las funciones de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente las que correspondían a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoría, de recaudación y la jurídica de ingresos.

La referida ley regula la organización y actividad del Servicio de Administración Tributaria, así pues, el Servicio de Administración Tributaria, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones y facultades ejecutivas que la referida ley señala. Tiene por objeto la

³⁶ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra(18) P. 139 y 141

realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación, recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. Goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar resoluciones. Su domicilio será la Ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales. Asimismo, contará con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas más importantes.

El artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria señala que el órgano en comento tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;
- VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
- IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.
- X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;
- XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.
- XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación.
- XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.

XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.

XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y

XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

3.3 SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación señala en su primer párrafo: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” De esto podemos inferir que bien sea persona física o moral se convierte en sujeto pasivo cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho descritas en el artículo 6° en comento.

El contribuyente recibe el nombre de sujeto pasivo de la relación tributaria. Es quien cumple con las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir, en mayor grado. Pero sólo puede ser sujeto pasivo en la medida en que se constituye en deudor del crédito fiscal, ya que tanto esta obligación como las demás que le imponen las leyes tributarias y

que no consistan en el simple pago de ella, le hacen más activo que al recaudador.³⁷

Sáinz de Bujanda define al sujeto pasivo como la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.³⁸

Más completo el concepto que da Adolfo Arrijoa, para quien, por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a" la persona física o moral, nacional o extranjera que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa."³⁹

Nuestra legislación fiscal no da un concepto de sujeto pasivo, sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1° señala: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...."

Así pues, la obligación de los sujetos pasivos de la obligación contributiva, es la de pagar oportunamente las contribuciones que le atañan.

En este orden de ideas, de la lectura del artículo 1° del Código fiscal de la Federación se desprende que pueden ser sujetos pasivos: las personas físicas, las personas morales, la Federación, el asociante mediante cada

³⁷ Diep Diep Daniel. Fiscalística. 2ª ed. Ed. Pac. México. P. 84

³⁸ Sáinz de Bujanda, Fernando. Citado por Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 9ª ed. Ed. Ecafsa. México. P. 232.

³⁹ Arrijoa Vizcaino. Op. Cit. Supra (13) P. 187

asociación en participación de la que sea parte y los estados extranjeros cuando no hay reciprocidad.

3.3.1 CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO.

Hans Kelsen considera que la capacidad jurídica “es la aptitud de un individuo para que de sus actos se deriven consecuencias de derecho.”⁴⁰

Un concepto más completo de capacidad jurídica es: “la aptitud legal de una persona para ser sujeto de derechos y obligaciones, o como la facultad o posibilidad de que esta persona pueda ejercitar sus derechos y cumplir con sus obligaciones por si misma.”⁴¹

Cabe mencionarse que en el derecho privado la actuación de una persona sólo es válida cuando esta reúne tanto la capacidad de goce como la de ejercicio, mientras que en materia fiscal solo es necesario la capacidad de goce para producir consecuencias fiscales al colocarse en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley como hecho generador de las contribuciones. Sin embargo, tratándose del procedimiento administrativo de ejecución o de peticiones formuladas a la autoridad fiscal, los incapaces requieren de representante legal.

La edad, estado civil, sexo, naturaleza legal de la sociedad, profesión u oficio, y domicilio son calidades o atributos más importantes que la doctrina considera que modifican la capacidad del sujeto pasivo.⁴² Pues son

⁴⁰ Kelsen, Hans. Citado por. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. cit. Supra (16) p. 396

⁴¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. cit. Supra (16) p. 396

⁴² Margáin Manautou. Op. Cit. Supra.(4) P.262

circunstancias que se deben tomar en consideración para la imposición y pago de contribuciones.

3.3.2 DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO.

El domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones.⁴³

El multicitado Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 señala:

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

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

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

⁴³ De la Garza, Sergio F. Citado por Arrijo Vizcaino. Op Cit. Supra (13) P. 189

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

3.3.3 CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS.

No siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, se puede dar el caso de que una persona sea quien realice el hecho generador de las contribuciones y sea otra persona distinta la que cubra la contribución correspondiente a ese hecho generador.

Dino Jarach señala que existen diferentes categorías de responsabilidad y clasifica al sujeto pasivo en:

- A. Responsables contribuyentes.- El la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.
- B. Responsable por sustitución.- Es aquél que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.
- C. Responsables por garantía.- Los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, o los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable tributario.

D. Responsables solidarios.- Lo son por sucesión o por representación. Por sucesión se encuentran los herederos y los donatarios universales. Por representación, los que asumen voluntariamente la representación de otra persona o los que por ley la ejercen, como es el caso de los padres o los tutores.⁴⁴

Manuel Andreozzi clasifica la responsabilidad del sujeto pasivo, en atención al orden en que se ejercita por el Estado, dividiéndola en directa e indirecta. Es responsabilidad directa cuando es la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria la que cubre la contribución. Y responsabilidad indirecta cuando una persona que no intervino en la creación de dicha obligación es la que cubre la contribución respectiva.⁴⁵

3.3.3.1 RESPONSABLES SOLIDARIOS.

El derecho común define la responsabilidad solidaria como “una modalidad que supone dos o varios sujetos activos o pasivos de una misma obligación, y en virtud de la cual, no obstante la divisibilidad de esta obligación, cada acreedor puede exigir y cada deudor está obligado a efectuar el pago total, con la particularidad de que este pago extingue la obligación respecto de todos los acreedores o de todos los deudores”⁴⁶

Así, en el derecho fiscal, a pesar de las diversas clasificaciones de los sujetos pasivos que dan los diferentes autores, creo que cualquiera que sea la denominación que estos autores les den a quienes pagan la contribuciones en lugar de la persona que realizó el hecho generador de la contribución,

⁴⁴ Jarach Dino. Citado por Margáin Emilio. Op. Cit. Supra.(4) P. 258

⁴⁵ Andreozzi Manuel. Citado por Margáin Emilio. Op. Cit. Supra.(4) P. 260

⁴⁶ Borja Soriano Manuel. Teoría General de las Obligaciones. 16ª ed. Ed. Porrúa México, 1998 P. 663

considero son responsables solidarios, pues el fisco puede elegir a quien de ellos cobrarles o para el caso en que el sujeto pasivo no pague, se le cobrará a quien en ese momento este garantizando la obligación fiscal.

Al respecto, el ya multicitado Código Fiscal en su artículo 26 enumera a quienes se les considera responsables solidarios: “Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

De las fracciones VIII y IX del referido artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y en relación con el artículo 141 fracción III del mismo código, podemos deducir que existe un sujeto pasivo obligado por garantía, el cual Arrijoa Vizcaíno lo define como “la persona física o moral que

voluntariamente afecte un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.”

“La figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un medio de defensa legal, por la naturaleza misma de determinadas operaciones aduanales, o por la tramitación de algún beneficio fiscal.

Vencida la obligación tributaria garantizada, el Fisco no está obligado a requerir de pago ni a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución primero contra el contribuyente directo, sino que puede hacerlo inmediatamente en contra del obligado por garantía.”⁴⁷

⁴⁷ Arrijo Vizcaíno. Op. Cit. Supra (13) P. 196, 198 y 199.

CAPITULO CUARTO
OBLIGACIÓN FISCAL

CAPITULO CUARTO

4. OBLIGACIÓN FISCAL

Después de haber examinado la relación tributaria que se da entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente, bien sea persona física o moral, como sujeto pasivo de la obligación contributiva, estudiaremos la obligación fiscal que produce esa relación tributaria.

En el derecho común, el concepto obligación frecuentemente es tomado del derecho romano, en el cual la define como “El vínculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad”.⁴⁸ Concepto que como podemos observar también se puede emplear en el derecho fiscal, pues para que una contribución sea exigible debe estar establecida en ley vigente y el contribuyente debe adecuarse al hecho imponible establecido en la ley respectiva.

Así pues, tenemos que la obligación se traduce en el pago de lo debido, en este caso, de las contribuciones que en su momento se causen.

4.1 CONCEPTO

Emilio Margáin sigue el mismo sentido que el derecho común, ya que da un concepto general, pues define la obligación fiscal como “la cantidad

⁴⁸ Borja Soriano. Op. Cit. Supra (46) P. 67

debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación.”⁴⁹

Un concepto más adecuado al derecho fiscal lo da Refugio Martínez, para quien, la obligación tributaria “es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”⁵⁰

Antes de seguir adelante, considero conveniente precisar el concepto de crédito fiscal, el cual es definido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4º primer párrafo, como: “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

4.2 OBJETO DEL TRIBUTO.

Faya Viesca da un concepto concreto al respecto pues define el objeto del tributo como “el Acto o el hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal”⁵¹

⁴⁹ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra (4) P. 268

⁵⁰ Fernández Martínez. Op. Cit. Supra (15) P.224

⁵¹ Faya Viesca Jacinto. Finanzas Públicas. 4a ed. Ed. Porrúa. México 1998 P. 133

En el mismo sentido, Flores Zavala define el objeto del impuesto como “la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”⁵²

De la misma manera Giuliani Fonrouge indica que el objeto del impuesto es “el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la riqueza, la realización de un acto, la condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. El objeto del impuesto constituye el presupuesto de la obligación fiscal.”⁵³

Podemos decir, entonces, que el objeto del tributo es la fuente de riqueza que el legislador elige para gravar; al respecto, Faya Viesca dice acertadamente “El tomar en cuenta la existencia de una determinada riqueza no significa que se grave a ese patrimonio en sí, sino a la renta que él produce.”⁵⁴

4.3 FUENTE DEL TRIBUTO.

Por fuente del tributo según Emilio Margáin debemos entender: “La actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución, o por el mismo sujeto activo con más

⁵² Flores Zavala. Citado por Serra Rojas. Derecho Administrativo. Tomo II 14a ed. Ed. Porrúa. México 1998. P. 53

⁵³ Giuliani Fonrouge Citado por Serra Rojas. Op. Cit. Supra (52) P. 54

⁵⁴ Faya Viesca. Op. Cit. Supra (51) P. 133

de un tributo, sin que uno u otro casos se repute inconstitucional el sistema tributario.”⁵⁵

4.4 HECHO IMPONIBLE.

El concepto de hecho imponible es un concepto al que los autores le dan diferentes acepciones, por ejemplo, Faya Viesca lo cita como materia imponible la cual la conceptúa como: “la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esa renta o sólo en parte de ella”; este mismo autor señala, que esta materia imponible o base gravable toma la riqueza como elemento económico, riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva.⁵⁶

Considero más acertado el concepto que da Delgadillo Gutiérrez, pues señala que el hecho imponible “es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.”⁵⁷

⁵⁵ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra (4) P 269

⁵⁶ Faya Viesca. Op. Cit. Supra (51) P. 133

⁵⁷ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3a ed. Ed. Limusa. P. 101

4.5 HECHO GENERADOR.

En forma sencilla y entendible Delgadillo Gutiérrez dice que el hecho generador “Es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.”⁵⁸

Al respecto Lucien Mehl explica el hecho generador de la siguiente manera:

“La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación, a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto.

Nosotros veremos, por otra parte, que al menos en ciertos casos, la aparición del hecho generador no constituye inmediatamente al contribuyente deudor de la deuda del impuesto. Es necesario a veces hacer uso de una noción auxiliar: el acto que hace el impuesto exigible.

Mientras que la noción de materia imponible está ligada a la existencia de un elemento económico, el hecho generador es una operación o una situación económica o financiera que se une, según los casos, a los fenómenos de producción, de circulación, de repartición y de consumo de riquezas.

⁵⁸ IDEM

El hecho generador es por tanto, en general, un conjunto de hechos o una situación concreta; a veces es un acto jurídico. Más como es impuesto es a la vez un fenómeno económico y un fenómeno jurídico, el hecho o la situación deben ser, en todo caso, jurídicamente calificadas.

La noción de hecho generador está ligada, en cierta medida, a la definición del campo de aplicación de la ley en el espacio y en el tiempo. La ley de impuesto en efecto, como las otras leyes, no se aplica más que con el aire de soberanía del Estado (territorialidad) y no dispone en principio más que para el porvenir (retroactividad).⁵⁹

Por lo que podemos decir que cada ley fiscal determina las situaciones que originaran el crédito fiscal, respectivamente.

En este orden de ideas, podemos citar a manera de ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º, el cual señala: Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

De aquí podemos deducir, que mientras no se realicen cualquiera de las actividades mencionadas, el objeto del impuesto queda como un simple

⁵⁹ Mehl Lucien. Citado por Serra Rojas. Op. Cit. Supra (52) P. 54 y 55.

supuesto y, hasta que se realizan estos supuestos tiene existencia jurídica el objeto del impuesto citado.

4.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Creo no es necesario abundar mucho sobre este tema, pues la doctrina coincide en señalar que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

A lo que el artículo sexto, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

En este orden de ideas, Emilio Margáin dice que "el momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. Por ejemplo, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros los actos de causación se realizan en

el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.”⁶⁰

4.7 TASA O TARIFA.

- La tasa o tarifa es el porcentaje de impuesto que se le aplica a la base gravable. Así, la tasa es fija y la tarifa puede ser variable en razón de los ingresos del contribuyente.

Existen diferentes tipos de tasas, pero en la actualidad sólo se usan la tasa fija y la cuota proporcional:

A) Tasa fija.- Cuando en la ley se señala la cantidad exacta que debe abonarse por unidad fiscal.

b) Tarifa (cuota proporcional).- Cuando en la ley se señala un porcentaje fijo sin importar el valor de la base gravable, de tal manera que la proporción no está en el porcentaje, sino que está en la base que se someterá al impuesto.

4.8 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

De manera acertada, Refugio Martínez define la determinación como “el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el

⁶⁰ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra (4) P. 271

procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente”⁶¹

El ya citado Código Fiscal en sus párrafos segundo y tercero del artículo sexto señala que “Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

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

De la lectura de este artículo observamos que en primer instancia corresponde al contribuyente determinar su propio crédito fiscal, a lo que encuentra aplicación la tesis jurisprudencial visible en la página 1089 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Novena Época, Tesis: VI.2o.A.6 A, cuyo texto reza:

AUTODETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES.
LA CANTIDAD QUE EL CONTRIBUYENTE
COMUNIQUE AL FISCO COMO MONTO DE SU
ADEUDO CONSTITUYE UN CRÉDITO FISCAL,

⁶¹ Fernández Martínez Refugio. Op. Cit. Supra. (15) P.260

PREVIA RATIFICACIÓN O RECTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. De la relación concatenada de los artículos 4o. y 6o. del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones; de lo que se sigue que por crédito fiscal se entiende, en general, el adeudo que el gobernado tiene con el Estado, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria, de la actividad del Estado, o de la determinación de los propios contribuyentes (autoliquidación); de ahí que si el contribuyente en cumplimiento a su obligación establece y comunica al fisco el monto de su adeudo, es precisamente esa cantidad, previa ratificación o rectificación de la autoridad respectiva, lo que constituye el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria propiamente dicha, ya que es indudable que aquél

existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación.

En consecuencia de lo anterior, podemos apuntar que la determinación de las contribuciones puede hacerse de dos formas:

A.- Por el contribuyente: En principio le corresponde al contribuyente determinar el importe de la contribución a su cargo, pues es él quien dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta se adecua o no con el hecho o situación jurídica que genera la obligación fiscal.

B.- Por la autoridad fiscal.- Como el mismo Código Fiscal en su artículo sexto apunta, en este caso, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a su fecha de causación, para tal efecto. Lo anterior, en virtud de que la autoridad tiene la potestad de verificar la certeza de las contribuciones que se hubieran determinado los propios contribuyentes o de determinar las contribuciones cuando así lo disponga la ley respectiva o en su caso el mismo contribuyente solicite sea la propia autoridad la que determine dichas contribuciones.

4.9 ÉPOCA DE PAGO Y EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

En este aspecto, el ya citado Código Fiscal en su artículo 11 señala que: “Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero,

en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.” De aquí se desprende que los ejercicios fiscales pueden ser regulares e irregulares. Entenderemos que los ejercicios fiscales regulares inician invariablemente el 1° de enero y terminan el 31 de diciembre del mismo año. Y los ejercicios fiscales irregulares se inician con posterioridad al 1° de enero y terminan el 31 de diciembre del mismo año.

En este orden de ideas, el artículo 6 del aludido Código Fiscal establece que: “Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.”

Así pues, a manera de ejemplo, observamos que la Ley del Impuesto sobre la Renta para el Ejercicio Fiscal del 2003 en su artículo 14 señala que: “Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago”, por lo que decimos que cada ley establece los periodos en que se pagaran las contribuciones correspondientes.

“Una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, y por tanto surge el crédito fiscal éste debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas.”⁶² Asimismo, en el caso de las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación indica que éstos deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Por lo que de acuerdo al dispositivo legal en comento, un crédito es exigible dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de dicho crédito al contribuyente.

Por lo que respecta a la doctrina, Rodríguez Lobato define la época de pago como “el plazo establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto el pago debe hacerse en el momento que para tal efecto señale la ley.”⁶³

⁶² Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano 8a ed. Ed. Cárdenas. México 1991 P. 225

⁶³ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (18) P. 125

El pago es la forma más común de extinguir una obligación, el cual, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20 prevé el tipo de moneda en el que se deben pagar las contribuciones, pues indica: “Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.” Dando la pauta para que si dicho pago debe hacerse en otro país, este pago se haga en la moneda que esté en circulación en ese país; esto es razonable, ya que no se puede exigir que se cumpla con una obligación de pago con una moneda que no este en circulación legal en el país que deba hacerse el pago.

De acuerdo con Arrijo Vizcaíno, el pago puede clasificarse de la siguiente manera:

- a) El pago liso y llano de lo debido.- Se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.
- b) El pago de lo indebido.- Se presenta cuando el contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. No puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, pues el contribuyente cumple con una obligación que legalmente no es a su cargo, o bien, cumple en exceso con dicha obligación. Por lo que el artículo 22 del ya citado Código Fiscal contempla la figura de la “devolución del pago de lo indebido”, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

- c) El pago bajo protesta.- Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los medios de defensa que legalmente procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución.
- d) Pago extemporáneo.- Tiene lugar cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Puede ser por requerimiento de pago de la autoridad hacendaria o, espontáneo cuando no existe requerimiento de pago de dicha autoridad.
- e) El 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.⁶⁴

A esta clasificación del pago, Emilio Margáin añade el pago en garantía, el cual, lo define como aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de una obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley.⁶⁵

De igual manera, y en forma general mencionaremos el pago a plazos previsto por el artículo 66 del multicitado Código Fiscal que refiere: "Las

⁶⁴ Arrijo Vizcaino. Op. Cit. Supra (13) P. 539, 540 y 541

⁶⁵ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra (4) P.284

autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses”

4.10 OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

El pago no es la única forma de extinguir la obligación fiscal, pues existen otras formas como son:

- a) **Compensación.**- Es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos. En este sentido, el artículo 23 del ya citado Código Fiscal dice: “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 impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.”
- b) **Condonación.**- Consiste en la figura jurídico tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil, tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas

discrecionales tratándose de multas. Así pues, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 39 fracción I y 74 prevé esta figura pues señalan: “El ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios” y “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente”, respectivamente.

- c) Prescripción.- Tradicionalmente se ha definido como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. A lo que el artículo 146 del referido Código fiscal señala: “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.”
- d) Caducidad.- Se define como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. En este aspecto, el citado Código fiscal de la Federación en su artículo 67 establece un término general de 5 años para que las autoridades fiscales determinen las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para que impongan sanciones por infracciones a dichas disposiciones; este plazo se puede ampliar a 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no

lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; de igual manera, dicho término se reducirá a 3 años cuando se trate de responsabilidad solidaria, específicamente de liquidares y síndicos.⁶⁶

- e) Cancelación.- Procede que la Hacienda Pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario proceder a su cobro. En uno u otro caso, la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación.⁶⁷

⁶⁶ Arrijo Vizcaino. Op. Cit. Supra (13) P. 541 - 549

⁶⁷ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra (4) P. 289

CAPITULO QUINTO
DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL
Y LAS DIVERSAS FORMAS PARA GARANTIZARLO.

CAPITULO QUINTO

5. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL Y LAS DIVERSAS FORMAS PARA GARANTIZARLO.

Después de haber transcurrido el plazo para que el contribuyente haga voluntariamente el pago de las contribuciones que legalmente son a su cargo, y no hecho éste, la autoridad fiscal puede hacer el cobro coactivo de dichas contribuciones; circunstancia bajo la cual, el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede impugnar ese cobro coactivo mediante el medio defensa legal que proceda, para lo que el contribuyente deberá garantizar el resultado del procedimiento encausado.

5.1 FACULTADES DE LA AUTORIDAD

En este orden de ideas, pienso es conveniente referirnos a las facultades de la autoridad hacendaria como limitantes y directrices de su actuar. De esta manera, las facultades de comprobación son “el total de atribuciones otorgadas por ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales.”

⁶⁸ Las cuales se dividen en facultades regladas y facultades discrecionales:

a) Facultades regladas.- “La libertad de acción de la autoridad administrativa, debe ser ejercitada dentro de un marco legal, fijado por una

⁶⁸ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Supra (18). P. 272.

norma jurídica predeterminada, que señala la conducta específica que debe seguir el órgano y siempre sobre la base del respeto de las garantías individuales de los ciudadanos.”⁶⁹

b) Facultades discrecionales.- “Es una libertad jurídica, (sub lege libertas: libertad pero sometida a la ley), permitida al órgano ejecutivo, por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio o modo de su acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto el fin o propósito que debe perseguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica.”⁷⁰

Para entender un poco más las facultades discrecionales, sirve de apoyo la jurisprudencia 666, de la Séptima Época, visible en la página 485 del Tomo III, Parte TCC, Apéndice de 1995 del Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, que a la letra dice:

FACULTADES DISCRECIONALES. NO TIENEN ESE CARACTER LAS QUE DERIVAN DE LA APLICACION DE UNA NORMA QUE DEJA EN APTITUD A LA AUTORIDAD PARA IMPONER SANCIONES ENTRE UN MINIMO Y UN MAXIMO. Es inexacto que se ejercite una facultad discrecional, no delegable, en atención a que al órgano administrativo se le conceda cierto margen de apreciación para fijar la cuantía de una multa dentro

⁶⁹ Sánchez León. Op. Cit. Supra (62) P. 253

⁷⁰ IBIDEM P. 254

del máximo y el mínimo que establece la ley, puesto que, como lo ha precisado la doctrina, únicamente puede afirmarse con certeza que hay discrecionalidad cuando la ley le otorga al funcionario administrativo un amplio campo de apreciación, para decidir si debe obrar o debe abstenerse, para resolver cuándo y cómo debe obrar, o aun para determinar libremente el contenido de su posible actuación; y en los casos en que se dan los supuestos que prevé la norma, el órgano administrativo necesariamente impondrá la sanción.

De igual manera, y sólo por mencionar a manera de ejemplo de las facultades discrecionales, en el ya precitado Código Fiscal encontramos la revisión de resoluciones administrativas desfavorables al contribuyente (artículo 36) y la condonación de multas(artículo 74), en cuyos textos respectivos observamos que el ordenamiento legal en comento deja a la autoridad fiscal que decida ella misma la forma como debe actuar.

Tanto las facultades regladas como las discrecionales se encuentran limitadas por los principios constitucionales que estudiamos en el primer capítulo de este trabajo, entre estas máximas sobresale el principio de legalidad, al que además de lo señalado en el referido primer capítulo, también se encuentra regulado por los artículos 14 y 16 constitucionales, pues conceden al contribuyente la posibilidad de defenderse de los actos de autoridad que les perjudiquen, así como obliga a la autoridad a que dichos

actos estén debidamente fundados y motivados.

Por lo que respecta a las facultades regladas, encontramos que éstas se encuentran previstas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los 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 para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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 sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes

de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. 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”

Estas facultades de comprobación pueden ser ejercidas en cualquier momento e inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

De esta manera, por la importancia y trascendencia de ellas, sólo nos referiremos a las facultades de la autoridad fiscal señaladas en las fracciones II y III del dispositivo legal en comento, es decir, a la Revisión de Gabinete y a las Visitas Domiciliarias, respectivamente. Pues son los casos en los que

comúnmente se deriva un crédito fiscal y que ordinariamente el contribuyente tiende a impugnar, circunstancia bajo la cual, el sujeto pasivo al solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución debe garantizar dicho crédito fiscal.

5.2 REVISIÓN DE GABINETE.

Las revisiones de gabinete o también llamadas revisiones de escritorio, son una de las formas de fiscalización que tiene la autoridad hacendaria, la cual se realiza en el domicilio de las autoridades fiscales revisando la documentación que haya proporcionado el contribuyente, los informes de terceros, y la información de que dispongan las autoridades fiscales. El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación prevé el procedimiento que se debe seguir al respecto: “Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con

la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V.- Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI.- El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su

situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primer párrafo de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII.- Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX.- Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

5.3 VISITA DOMICILIARIA.

Cabe citar como antecedente y base constitucional de los requisitos legales que conlleva esta facultad de la autoridad fiscal, lo previsto por el párrafo octavo del artículo 16 de nuestra Carta Magna, que dice: "En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirse, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia." Ordenamiento legal, que como anteriormente menciono, constituye una garantía de legalidad para el contribuyente y una limitación para el actuar de la autoridad que practique la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria tiene como finalidad verificar si el contribuyente no ha cometido algún delito fiscal así como verificar que la cantidad de impuesto que se pagó y los saldos a favor manifestados por los

contribuyentes sean los correctos.

Las vistas domiciliarias son definidas como “el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas”⁷¹

Los requisitos que se deben cumplir al realizar una vista domiciliaría los prevén los artículos 43 y 38 del ya citado Código Fiscal, al señalar, respectivamente: “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.” Y “Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

⁷¹ Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. Supra. (57) P. 153

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

En este mismo orden de ideas, Constitucionalmente la visita domiciliaria encuentra su fundamentado en el párrafo once del artículo 16 que establece que la autoridad Administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes y formalidades prescritas para los cateos.

Los artículos 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación establecen las reglas que se deben seguir durante el desarrollo de una visita domiciliaria.

La visita se inicia con la entrega de la orden de vista, si no se encuentra la persona a quien debe realizarse dicha visita, se le deja citatorio para que espere al día siguiente a determinada hora. En caso de que se deje citatorio, este debe señalar el acto que se pretende notificar, en este caso la orden de la visita domiciliaria.

El visitador además de su credencial se debe identificar con un oficio en el que se le faculte para ello, aunque normalmente se le faculta en la orden de visita, además este oficio debe tener su fotografía y estar firmado por el funcionario competente para ello.

Al inicio de la vista se levanta un acta parcial de inicio y durante el transcurso de la vista se levantan actas parciales, las que pueden ser complementadas, en caso de alguna omisión y que ya estén firmadas las actas parciales por actas complementarias; en dichas actas se deben asentar todas las circunstancias de lugar y tiempo. Entre la última acta parcial que se levante y la acta final deben transcurrir cuando menos 20 días, en los que el contribuyente puede optar por ofrecer pruebas para desvirtuar lo asentado en las actas parciales o puede optar por corregir su situación fiscal, en este caso tiene el beneficio de pagar el 40% de la sobre las contribuciones omitidas, además de que esta multa no se actualiza como si se esperara a que se la notificaran, en cuyo caso se actualizaría desde el momento en que se origino el impuesto hasta la fecha en que se pague.

En el acta final se hace un resumen de todo lo observado durante la visita, con la cual se cierra la revisión más no el procedimiento, es la base para la liquidación, por lo que podríamos decir que desde estos momentos el contribuyente se encuentra en la posibilidad de saber el sentido de la liquidación. Después del acta final, la autoridad tiene seis meses para emitir la liquidación, que también lleva un resumen de las circunstancias observadas durante la visita, además de distinguir los conceptos que integran las obligaciones del contribuyente y la cantidad que el

contribuyente debe pagar en ese periodo. De igual manera, entre la notificación de la visita y el acta final de la misma, deben transcurrir máximo seis meses.

Cabe resaltar que el acta final no es una resolución pues no está firmada por el administrador de auditoría, en cuyo caso sería la autoridad competente para tal efecto.

En caso de que la visita domiciliaria llegase a concluir anticipadamente, la autoridad fiscal estará a lo dispuesto por el artículo 47 del Código fiscal de la Federación: "Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este mismo Código."

5.3.1 DIFERENCIAS ENTRE REVISIÓN DE GABINETE Y VISITA DOMICILIARIA.

- a) La visita es dentro del domicilio del contribuyente.
- b) La revisión de gabinete el contribuyente lleva documentos a la oficina de la autoridad.
- c) En la visita se revisa mercancías y contabilidad.
- d) En la revisión de gabinete sólo se revisa la contabilidad.
- e) En la visita se levanta actas.
- f) En la revisión de gabinete se levantan oficios de observaciones (se

asimila al acta última parcial)

- g) En la vista se notifica una orden de visita.
- h) En la revisión de gabinete se notifica una solicitud de documentación.

Una vez ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento que indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular.

Si la resolución es desfavorable al contribuyente, es decir, si su situación es irregular, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de contribuciones deberá formular la determinación del tributo omitido como acto definitivo y decisorio de la autoridad fiscal.

Ante esa resolución desfavorable el contribuyente se encuentra en la posibilidad de impugnar dicha resolución mediante el medio de defensa legal que proceda, que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, es el Recurso de Revocación o el Juicio de Nulidad.

5.4 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El Procedimiento Económico Coactivo “es a través del cual el Estado

ejerce su facultad económico- coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el poder judicial u otra autoridad jurisdiccional par hacer valer el derecho.”⁷²

Por lo que, de acuerdo al artículo 65 del Código fiscal de la Federación, una vez que haya surtido efectos la notificación en que se haga del conocimiento de un crédito fiscal al contribuyente, éste tiene cuarenta y cinco días para pagarlo o en su caso garantizarlo.

En caso de que el contribuyente no pagara o no garantizara el crédito fiscal, se iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Pues el crédito fiscal se vuelve exigible.

Existen presupuestos para que la autoridad fiscal inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de un sujeto, los cuales son:

- a) La existencia de una obligación de pago a cargo de un sujeto determinado.
- b) Que la obligación haya sido debidamente liquidada.
- c) Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.
- d) Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible, es decir cuando se habla de exigibilidad de la obligación “nos referiremos a aquella cualidad de que queda revestida la misma y a través de la cual se determina no solamente que la obligación puede

⁷²Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (18). P. 237.

exigirse, cobrarse por el acreedor, sino también su aspecto correlativo, es decir la obligación ya puede y debe pagarse por el deudor".⁷³

Podemos decir que el procedimiento administrativo de ejecución básicamente consta de cinco etapas, así diremos que la primera y la segunda etapa ocurren en el mismo acto, es decir, primero se requiere el pago del crédito fiscal al contribuyente y en caso de que al momento del requerimiento de pago no se haga éste, como segunda etapa, se procederá al embargo de bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal requerido, la tercer etapa es la valuación de los bienes embargados, cuarta etapa sería el remate de los bienes que en su caso se hubieran embargado, siendo la quinta fase del Procedimiento Administrativo de Ejecución la adjudicación de dichos bienes aplicándose su importe para cubrir el crédito fiscal.

Requerimiento: "Es un acto emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto."⁷⁴

Embargo: "Es el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos."⁷⁵

Para llevar a cabo el embargo, se requiere una serie de presupuestos para que la autoridad ejecutora proceda a la práctica de este:

- a) Que exista crédito fiscal a cargo del sujeto.

⁷³ Jiménez González. Op. Cit. Supra (38). P. 291.

⁷⁴ IDEM.

⁷⁵ IBIDEM. P. 297.

- b) Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado al deudor.
- c) Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago.
- d) No obstante existir requerimiento de pago el deudor al momento de la diligencia de notificación de aquél no efectúe el pago.

El mencionado Código Fiscal en su artículo 155 prevé que el deudor es quien señala lo bienes a embargarse debiendo sujetarse al siguiente orden:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de instituciones.
- III. Bienes muebles no comprendidos en fracciones anteriores;
- IV. Bienes inmuebles.

“Si el ejecutado no se sujeta al orden establecido, los bienes que señala no son suficientes o se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, ya tienen otros gravámenes o son bienes de fácil descomposición o deterioro, o se trata de materias inflamables, el ejecutor trabará el embargo sobre los bienes que a su juicio garanticen mejor el interés de Hacienda, pero siempre respetando aquellos bienes que conforme al Derecho común y al propio Código Fiscal, son inembargables, como los personalísimos, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y el patrimonio de familia”⁷⁶

⁷⁶ Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. Supra (57) P. 163

Valoración de los bienes: “Son asignaciones de precio a las cosas, llevadas a cabo mediante dictamen pericial, es decir, por sujetos que conocen de las mismas y de su valor más próximo a la realidad comercial.”⁷⁷

Remate: Es una venta de bienes mediante subasta pública. Se llevará a cabo de conformidad con el artículo 174 del Código Fiscal en comento, es decir, en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina de la autoridad ejecutora. Daniel Diep define la subasta como “el medio de transmitir la propiedad por vía judicial o extrajudicial en favor del mejor postor”⁷⁸

Antes de la primera almoneda toda persona que desee participar en ella debe presentar su postura legal, en este aspecto, tanto el derecho común como el derecho fiscal coinciden en señalar que la postura legal es la que cubra las dos terceras partes del valor pecuniario que los peritos hayan dado a los bienes por rematarse.

Adjudicación: A la persona que haya ofrecido más dinero por los bienes subastados se le entregarán dichos bienes siguiendo las reglas que al respecto prevén los artículos 185 y 186 del Código Fiscal de la Federación, según se trate de bienes muebles o inmuebles.

Con la cantidad que se obtenga del remate se cubrirá el crédito fiscal. En este sentido, el ya aludido Código Fiscal en su artículo 20 señala: que en primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, los accesorios en el

⁷⁷ Diep Diep. Op. Cit. Supra (37) P. 138

⁷⁸ IBIDEM. P. 154

siguiente orden: gastos de ejecución; recargos; multas y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación en el banco.

5.5 GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

El interés fiscal se debe garantizar, conforme a lo dispuesto por el artículo 142 del ordenamiento fiscal en comento, cuando: I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente. III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código. IV. En los demás casos que señalen este Ordenamiento y las leyes fiscales.

Así, el aludido Código Fiscal, en su artículo 141 establece las diversas formas de garantizar el interés fiscal, esto es, mediante: I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes. II. Prenda o hipoteca. III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión. IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. V. Embargo en la vía administrativa. VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Este mismo precepto legal señala que “En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado por la autoridad fiscal correspondiente la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código. “

Por ser el tema central del presente trabajo, sólo analizaremos la fracción III, es decir, la fianza otorgada por institución autorizada.

5.5.1 FIANZA OTORGADA POR INSTITUCIÓN AUTORIZADA

La fianza “es un contrato en virtud del cual una persona se compromete frente al acreedor al cumplimiento de una obligación, en caso de que el deudor no lo haga.”⁷⁹

Vásquez del Mercado señala “en la fianza es otra persona, fiador, la que se vincula asumiendo solidariamente la obligación del deudor, porque si bien es cierto que la obligación del fiador es accesoria, por otra parte lo es también en el mismo plano del deudor”⁸⁰

Al igual que el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Instituciones de Fianzas en su artículo 118 establece: “Las instituciones de fianzas no gozan de los beneficios de orden y excusión, y sus fianzas no se extinguirán, aun cuando el acreedor no requiera judicialmente al deudor por el cumplimiento de la obligación principal. Tampoco se extinguirá la fianza

⁷⁹ Francesco Messinco. Citado por Vásquez del Mercado, Oscar. Contratos Mercantiles. 11a ed. Ed. Porrúa. México 2001. P. 365

⁸⁰ IDEM

cuando el acreedor, sin causa justificada, deje de promover en el juicio entablado contra el deudor.”

Las fianzas se formalizan mediante el contrato llamado póliza, pues el artículo 117 de la citada ley mercantil indica que “Las instituciones de fianzas sólo asumirán obligaciones como fiadoras, mediante el otorgamiento de pólizas numeradas y documentos adicionales a las mismas.”

En cuanto a las reglas para tal efecto los artículos 60 y 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establecen, respectivamente: “Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales” y “la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la federación más cercana.”

El artículo 143 del multi citado Código Fiscal establece la manera en que se harán efectivas las garantías del interés fiscal y respecto a las fianzas señala: “Las garantías constituidas para asegurar el interés tratándose de fianza a favor de la federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

- a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora,

acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes al en que ocurran. La citada información se proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutoras. Se notificará el requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

b) Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.”

En este sentido, el artículo 95 de la ya citada Ley Federal de Instituciones de Fianzas se complementa con el artículo 143 del Código Fiscal, al establecer, también, las reglas para hacer exigible una fianza a favor de la federación, entre las que encontramos que las instituciones afianzadoras “estarán obligadas a enviar según sea el caso a la Tesorería de la Federación, a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, o bien a las autoridades estatales o municipales que correspondan una copia de todas las pólizas de fianzas que expidan a su favor.” Este mismo precepto legal

señala que si la institución afianzadora no hace el pago que se le reclame, dentro del plazo de treinta días a partir de que se le requirió dicho pago, se rematarán en la Bolsa valores propiedad de esa institución de fianzas.

Así pues, con el objeto de que el fiador no permanezca indefinidamente con la incertidumbre de una responsabilidad eventual, el acreedor debe hacer efectiva la fianza en un término razonable después de que se hace exigible la obligación garantizada.

CAPITULO SEXTO
CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN

CAPITULO SEXTO

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN

6.1 PRESCRIPCIÓN

6.1.1 CONCEPTO.

Comúnmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley señala.

La prescripción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, que es la que en nuestro estudio interesa, consiste en la extinción de una deuda y del correlativo derecho de exigirla.

Arrijo Vizcaíno apunta que en nuestro derecho fiscal positivo solo se contempla la prescripción liberatoria de una obligación y que opera como una forma de extinguir dos obligaciones:

- 1.- La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar contribuciones.
- 2.- La obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley.⁸¹

⁸¹ Arrijo Vizcaíno, Op. Cit. Supra (13) P. 545

En nuestro Código Fiscal de la Federación, la prescripción se encuentra prevista por el artículo 146, que a la letra dice “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

6.1.2 CARACTERÍSTICAS DE LA PRESCRIPCIÓN.

- La prescripción se consume en un plazo de cinco años a partir de la fecha de exigibilidad de la contribución, o bien a partir de que nació el derecho de solicitar la devolución de un pago indebido al fisco.
- Corre tanto en contra del fisco como en contra de los particulares.
- Es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este último respecto de la existencia del crédito.

- Puede hacerse valer como una excepción procesal o bien como una solicitud administrativa.⁸²

6.2 CADUCIDAD

6.2.1 CONCEPTO.

La caducidad es “la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que marca la ley.”⁸³

6.2.2 CARACTERÍSTICAS DE LA CADUCIDAD.

- A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.
- Por regla general el plazo para que opere la caducidad es de cinco años a partir del día siguiente a aquél en que: I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por. III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente. IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor

⁸² IBIDEM P. 546 Y 547

⁸³ IBIDEM P. 548

de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

- No esta sujeta ni a interrupción ni a suspensión, ya que si la autoridad ejercita sus derechos, la caducidad simplemente no se computa.
- El contribuyente en la vía administrativa puede solicitar se declare que se han extinguido por caducidad las facultades de las autoridades cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el plazo legal ara tal efecto.⁸⁴

6.2.3 DIFERENCIAS ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.

La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior a Reichsabgaberdnung; dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación de un crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción.⁸⁵

Así pues, entre otras diferencias encontramos las siguientes:

- Mientras la prescripción opera tanto a favor como en contra del fisco; la caducidad exclusivamente opera en contra del fisco.
- Mientras el plazo para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este último realice respecto a la existencia del crédito; la caducidad no estaba sujeta ni a interrupción ni a suspensión, pero con las reformas hechas al Código Fiscal publicadas el 5 de enero

⁸⁴ IBIDEM. P. 549 - 551

⁸⁵ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra. (4) P. 299

del 2004 se estableció diversas circunstancias bajo las cuales si se suspende la el término de la caducidad.

- Mientras que el cómputo para que se consume la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trate; el cómputo para que se consume la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales.⁸⁶

6.3 LA CADUCIDAD EN OTRAS MATERIAS

En las demás ramas del derecho la caducidad se da como una figura procesal, y Rafael de Pina la define como “la extinción de la relación jurídica procesal a consecuencia de la inactividad del demandante y del demandado.” Este mismo autor manifiesta que la caducidad se justifica pues debe considerarse el interés como un requisito para el ejercicio de la acción de parte, e interpreta esta conducta como falta del expresado requisito.⁸⁷

En materia mercantil, el código de Comercio en su artículo 1076 regula la caducidad, la cual, operará de pleno derecho, sea porque se decrete de oficio o a petición de parte, cualquiera que sea el estado del juicio, desde el primer auto que se dicte en el mismo y hasta la citación para oír sentencia, en aquellos casos en que concurran las siguientes circunstancias:

a).- Que hayan transcurrido 120 días contados a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación de la última resolución judicial dictada, y

⁸⁶ Arrijo Vizcaino, Op. Cit. Supra (13) P. 556

⁸⁷ De Pina Vara, Rafael. Diccionario de Derecho. 26ª ed. Ed. Porrúa. México 1998. P. 138

b).- Que no hubiere promoción de cualquiera de las partes, dando impulso al procedimiento para su trámite, solicitando la continuación para la conclusión del mismo.

Por lo que respecta a la Ley Federal del Trabajo, esta de igual manera regula la caducidad, estando por prevista por el artículo 772, que indica: "Cuando para continuar el trámite del juicio en los términos del artículo que antecede, sea necesaria promoción del trabajador, y éste no la haya efectuado dentro de un lapso de tres meses; el Presidente de la Junta deberá ordenar se le requiera para que la presente apercibiéndole de que, de no hacerlo, operará la caducidad"

También en amparo existe la caducidad, solo que esta solo puede darse durante la tramitación del recurso de revisión cuya materia sea civil o administrativa en sentido estricto y hayan transcurrido 300 días naturales de inactividad procesal, lo que se encuentra regulado por nuestra Carta Magna en su artículo 107 fracción XIV.

En este orden de ideas, y una vez que ha quedado precisado lo que es la caducidad, debemos referirnos al punto central de esta tesis, que es, la extinción de las facultades de las autoridades fiscales en relación con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta diciembre del 2003, el cual señala que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios caducan en 5 años, contados a partir del día siguiente a aquel en que ocurran diversos eventos, especificados en las fracciones de este artículo, así pues, en relación con fracción IV del artículo 67 del ya citado Código Fiscal se establece que dicho plazo se computará a partir

del día siguiente a aquel en que: “IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.”

De lo anterior se desprende la falta de regulación del precepto legal en comento, pues no establece un plazo para que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, dejando dicho término al arbitrio de la autoridad fiscal y provocando una inseguridad jurídica para las instituciones afianzadoras pues en tanto no se levante ésta acta no iniciará a contar el plazo para que caduquen las facultades de la autoridad.

CONCLUSIONES.

Es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa, según lo dispongan las respectivas leyes. Y de la misma manera, todo sujeto, bien sea persona física o moral, que realice los supuestos jurídicos o de hecho previstos por la ley como generador de una contribución debe cubrirla; circunstancia bajo la cual, también un extranjero aunque solo este de paso por el país, cada vez que realice un hecho generador de contribuciones esta obligado a pagarlas.

Los principios constitucionales en materia fiscal, implican una sumisión a las características del orden jurídico que rige en nuestro país. No basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta Ley debe encontrarse fundamentada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.

El principio constitucional de legalidad obliga a la autoridad a que todos sus actos estén debidamente fundados y motivados, lo que al contribuyente u obligado solidario da la seguridad de que dichos actos del fisco son apegados a derecho.

En términos generales, la obligación se traduce en el pago de lo debido, lo que en materia fiscal sería el pago de las contribuciones que legalmente son a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Igualmente, el objeto del tributo es la fuente de riqueza que el legislador elige para gravar.

Es obligación de los contribuyentes determinar el impuesto a su cargo, exceptuando los casos en los que la misma ley señale que corresponda a la autoridad dicha determinación.

La autoridad fiscal tiene en todo momento facultades que la misma ley le otorga para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que correspondan a los contribuyentes y del ejercicio de esas facultades de comprobación que tiene la autoridad, en ocasiones se derivan créditos que al ser impugnados por el contribuyente, deben ser garantizados, y una de las formas de garantizar el crédito fiscal es a través de una fianza otorgada por una institución.

La caducidad es la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que marca la ley, y en el caso de garantías otorgadas por afianzadoras para garantizar obligaciones fiscales de terceros opera a partir del día siguiente a aquél en que: Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, sin embargo, al no establecerse un término para que la autoridad fiscal levante dicha acta de incumplimiento se deja arbitrariamente a la voluntad del fisco el momento en que ha de levantar el acta de incumplimiento en comento, lo que trae como consecuencia una inseguridad jurídica para la institución afianzadora y una ilegalidad en el actuar de la autoridad.

La caducidad y la prescripción son diferentes, pues la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar un crédito y la prescripción representa la extinción del derecho de la autoridad de cobrar de un crédito que ya ha sido determinado anteriormente.

Por lo que propongo un plazo de tres meses para que la autoridad levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada con fianza a favor de la federación y así no se deje al arbitrio de la autoridad el momento en que ésta levante el acta en comento. Otorgando con ello seguridad jurídica a los contribuyentes y a las instituciones afianzadoras que garantizan los créditos fiscales, además de con esto también el actuar de la autoridad fiscal quedaría dentro de un marco de legalidad.

NOTA ACLARATORIA.

La redacción del presente trabajo de investigación se inicio desde agosto del 2003, siendo un tema oportuno pues hasta este año la fracción cuarta del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación carecía de una adecuada regulación. Lo que reafirma mi tesis es que en el Diario Oficial de la Federación publicado el día 5 de enero del 2004 se dan a conocer diferentes reformas al ordenamiento legal en comento, entre ellas se reforma la fracción cuarta de dicho artículo 67 quedando: "Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que: IV. Se levante el acta de

incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.” Subsana su falta de regulación, estableciendo el término de cuatro meses para que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada.

No obstante lo anterior, estimo que el término para el levantamiento del acta debería haber sido el propuesto en esta tesis, que es el de tres meses, ya que éste se encuentra en armonía con otras disposiciones que consignan una obligación análoga para la autoridad fiscal, en efecto, tanto en los artículos 37 como en el 131 se consigna el plazo de 3 meses para que la autoridad dé respuesta tanto a las peticiones como consultas y recursos que interpongan los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA.

ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO. Derecho Fiscal.

16ª. ed. Ed. Themis

México 2002. pp. 558.

BORJA SORIANO MANUEL. Teoría General de la Obligaciones.

16ª. ed. Ed. Porrúa.

México 1998, pp. 732.

CÁRDEÑAS ELIZONDO FRANCISCO. Introducción al Derecho Fiscal.

3ª. ed. Ed. Porrúa

México 1999, pp. 425.

CARRASCO IRIARTE HUGO. Derecho Fiscal Constitucional.

4ª. ed. Ed. Oxford

México, pp. 690.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano.

16ª. ed. Ed. Porrúa.

DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS HUMBERTO. Principios de derecho Tributario.

3ª. ed. Ed. Limusa.

pp.. 223.

DIEP DIEP DANIEL. Fiscalística.

2ª. ed. Ed. Pac

México, pp. 658.

FAYA VIEZCA JACINTO. Finanzas públicas.

4ª. ed. Ed. Porrúa.

México 1998, pp. 413.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUGIO DE JESÚS. Derecho Fiscal.

· Ed. Mc Graw Hill

México, Df. 1998, pp. 466.

FLORES ZAVALA ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.

33ª. ed. Ed. Porrúa.

México 2001. pp.. 561.

HALLIVIS PELAYO MANUEL. Tratado de Derecho Fiscal y Administración

Tributaria de México.

Ed. Inap.

México 2000. pp.. 426.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ ANTONIO. Lecciones de Derecho Tributario.

9ª. ed. Ed. Ecafsa.

México, pp. 432.

MANAUTOU MARGAÍN EMILIO. Introducción al estudio del Derecho Fiscal

Mexicano. 13ª. ed. Ed. Porrúa

México 1997, pp. 333.

MARTÍNEZ MORALES RAFAEL. Derecho Administrativo 3er. y 4º. Curso.

3ª. ed. Ed. Oxford.

México. pp.. 469.

RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. Derecho Fiscal.

2ª. ed. Ed. Harla

México, pp. 309.

SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano.

8ª. ed. Ed. Cárdenas

México 1991, pp. 701.

SERRA ROJAS ANDRÉS. Derecho Administrativo.

Tomo II 14ª. ed. Ed. Porrúa.

México 1988. pp.. 765.

URBINA NANDAYAPA ARTURO. Aspectos Básicos del Derecho Tributario.

Tomo I. Ed. Delamar.

México 2000, pp. 188.

VÁSQUEZ DEL MERCADO OSCAR. Contratos Mercantiles.

11ª. ed. Ed. Porrúa.

México 2001 pp. 601.

LEGISLACIÓN:

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. DE LA FEDERACIÓN. CÓDIGO FISCAL.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. REGLAMENTO. DE LA FEDERACIÓN.
CÓDIGO FISCAL.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

OTRAS FUENTES:

CD. IUS 2002.