



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
"ARAGÓN"**

**ANÁLISIS DEL PAGO A PLAZOS DE
CONTRIBUCIONES.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
CARLOTA ELIZABETH MATUS DE LA CRUZ

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCIA



BOSQUES DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

2006



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.

DEDICATORIA

A la Lic. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCIA por su amable impulso y fe en el trabajo basado en una buena investigación.

En memoria del Lic. YULIC BARRIENTOS SOLIS por su cariño y comprensión.

Por su inspiración en el tema de este trabajo Lic. FRANCISCO EDUARDO LASTRA LASTRA.

A mi padre CP. ISMAEL MATUS GUTIERREZ, por enseñarme a través de su constancia al seguir sus sueños y alcanzarlos, por los que ha triunfado en la vida.

A mi madre SILVA DE LA CRUZ GUERRA por su permanencia e infinita entrega de amor a los que le rodean, a pesar de todo.

A mis hermanas SILVIA ROSA, LAURA PATRICIA, ISABEL YASMIN y JEANINE PAOLA con las que he estado a través de los tiempos, juntas en las vicisitudes de ésta con quiénes el amor mutuo jamás perecerá.

Especialmente a mis hijos CARLOS MAURICIO y TANIA PAOLA que sirva este trabajo para alcanzar sus objetivos cualquiera que sean sin cejar en el intento aún cuando parezca tarde, con todo mi amor.

A mis ahijados José Ángel, Guadalupe y Yasmín, mis entenadas Alejandra y Alma Rosa porque todo es posible con empeño y disciplina.

Por su apoyo en la corrección y ayuda en el detalle e impresión Sandra Arredondo Vera.

Al Dr. MARCO ANTONIO LOPATEGUI M. cuyos consejos y análisis de las resistencias humanas rompieron cadenas.

Por supuesto al honesto, paciente y comprensivo compañero en esta importante y despierta etapa de la vida por su apoyo incondicional, amado Licenciado y Maestro LUIS MIGUEL VAZQUEZ RODRÍGUEZ.

A TI y a quienes has enviado como guía, guarda y aprendizaje de mi ser.

INTRODUCCION.....	I
CAPITULO PRIMERO. Marco jurídico.....	1
1.1.Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	1
1.2. Ley Orgánica de la Administración Publica Federal.....	19
1.3. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.....	20
1.4. Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento...	28
1.5. El Acto Jurídico.....	31
1.6. El Acto Administrativo.....	35
1.7- El Convenio.....	52
CAPITULO SEGUNDO. De las Contribuciones.....	58
2.1 Definición de Contribución.....	58
2.2. Elementos de las Contribuciones.....	67
2.2.1. Sujetos.....	69
2.2.2. Objeto.....	77
2.2.3. Base.....	81
2.2.4. Tasa y tarifa.....	84
2.3. Nacimiento de la obligación.....	88
2.4. Formas de extinguir la obligación fiscal.....	93
2.5. Del pago.....	102

CAPITULO TERCERO El Pago a Plazos de Contribuciones.....	112
3.1 El pago diferido o en parcialidades.....	112
3.2 Naturaleza Jurídica.....	116
3.3 Requisitos para la autorización.....	128
3.4 Limites del Estado.....	140
3.4.1. Fines teológicos de las contribuciones.....	140
3.5. Problemática económica del pago a plazos.....	149
3.6. Efectos económicos, sociales y jurídicos.....	158
3.7. Propuesta.....	165
Conclusiones.....	175
Bibliografía.....	179

INTRODUCCION

En el primer capítulo del análisis del pago a plazos de contribuciones se abordará el marco jurídico del que surge la relación tributaria, iniciando por el estudio en la Constitución Política que determina los derechos y obligaciones que se tienen para contribuir al gasto público, comentando las diversas normas jurídicas que tienen relación con el tema que nos permitan situarlo desde el punto de vista normativo, como lo será el Código Fiscal de la Federación entre otros no menos importantes, estableciendo de que tipo de acto se trata y si resulta ser un convenio entre iguales o una prerrogativa del Estado.

A continuación se situara el precepto jurídico determinado por las leyes tributarias en la que tiene por obligación manifestar sus ingresos, de donde surge el crédito fiscal ya sea de impuesto estatal o federal y de donde se ejercen las facultades de la autoridad administrativa, específicamente refiriéndonos a los conceptos doctrinales necesarios para la debida comprensión de esta materia, sin los cuales seria difícil establecer los alcances de nuestras conclusiones y contenidos.

En el segundo capítulo analizaremos a las contribuciones y su elementos, que pudieran ser sujetos indistintamente del pago a plazos, así como el momento en que nace la obligación de contribuir tanto como las formas de extinción de la obligación.

Ya dentro del tercer capítulo se establecerá la naturaleza jurídica de la figura en comento, y por consiguiente el estudio de la autorización del pago de las contribuciones, definición entre plazos diferidos o en parcialidades; en donde el

contribuyente, cumpliendo ciertos requisitos y dando garantías puede obtener plazo para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias omitidas y sus accesorios, en búsqueda de cumplir con su obligación de pagar impuestos aunque resistente a ello, intentando también de no incurrir en un delito.

En consecuencia se analizará los mecanismos que deberá utilizarse, una vez que se haya solicitado y aún cuando no se haya determinado la autorización, situación que en la práctica resulta compleja debido a diversas circunstancias.

En vista de la razón por la que se creó esta figura que en un primer supuesto es el de cumplir con los mexicanos proporcionándoles servicios ejerciendo la potestad que le fue dada como sociedad democrática, se estudiará los límites del estado y el cumplimiento de los fines para lo que fue creado.

Por último al tocar dicho punto se verán los problemas que deriven de la solicitud y autorización, y las proyecciones en el futuro económico de los contribuyentes que se apeguen a dicho plan, así como las consecuencias que presentan los plazos, cargos por mora, factores de actualización, índices y/o multas en su caso y que en espera de mejores condiciones económicas de quienes lo solicitan y que debido a los factores inflacionarios y penalidades en caso de incumplimiento empeoran su situación.

Se verá principalmente si pierde de vista el Estado que la causa que dio origen al inicial incumplimiento – que no es más que la recesión económica, por no decir la crisis de este mismo ámbito - no se soluciona, el contribuyente no estuvo y no pudiera en el mejor de los casos, estar en condiciones de cumplir, siendo que resulta una solución a corto plazo para hacerse de ingresos, contraviniendo la razón del Estado de dar cumplimiento a las necesidades de la sociedad, afectado a la larga la fuente que la creó y por la cual trabaja y subsiste.

Y finalmente se analizará el pago a plazos, sus alcances y contenidos, mediante el apoyo de cálculos que deben tomarse en cuenta al solicitarlo y el medio de cancelación o liberación del pago y algún otro medio que ayude al contribuyente al verse imposibilitado o destruido en su intento de cumplir con sus obligaciones.

CAPITULO PRIMERO.

MARCO JURIDICO.

En este capítulo estableceremos, las normas jurídicas aplicables al tema de estudio, siguiendo para tal efecto el orden jerárquico de nuestro sistema jurídico, es decir, partiendo de la norma suprema como lo es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y también las normas inferiores a ella, dentro de las que se encuentran la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su reglamento, así como delimitaremos el tipo de acto a que se refiere este trabajo.

1.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Nuestra Carta Magna, en su calidad de norma suprema del sistema jurídico mexicano, sirve de base y fundamento a todo el conjunto de leyes, reglamentos y demás disposiciones que conforman al mismo.

La ley mexicana se divide en dos partes que son la dogmática y la orgánica, estando íntimamente ligadas entre sí, en forma armónica, cada una dentro de su ámbito y espacio.

Siguiendo un orden lógico dentro de la misma constitución, en su parte dogmática comentaremos mas adelante los artículos 14, 16, 25 y 31 en su fracción IV, este último precepto en la frontera con la parte orgánica, dado que tradicionalmente es estudiado dentro de los elementos del estado, pero que

contiene sin embargo garantías reales de los gobernados en contra del poder público.

En la parte orgánica, veremos los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, en donde encontraremos los fundamentos que facultan a las autoridades del poder ejecutivo en material fiscal, así como las del legislativo en la creación de las leyes fiscales aplicables a los gobernados.

El artículo 14 Constitucional establece que “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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

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

En lo concerniente al presente tema de tesis, en este precepto encontramos la protección constitucional del gobernado ante lo que la doctrina ha dado en llamar “acto privativo”, que tratándose de la materia fiscal implicaría que ninguna autoridad pudiera realizar actos privativos sin estar contemplado en ley y con las garantías procesales de audiencia y defensa correspondientes.

A este respecto el maestro Héctor Fix Zamudio, al comentar este mismo artículo constitucional nos dice:

“El segundo sector del artículo 14 configura lo que se conoce como derecho o garantía de audiencia, que es el que asume mayor complejidad tanto por lo que

se refiere a los derechos tutelados, como a los diversos elementos que integran la citada garantía.”¹

Los elementos mencionados por este autor, serían principalmente los bienes jurídicos tutelados en contra del acto privativo, y los elementos que corresponden a la garantía de audiencia, es decir, el juicio, los tribunales previamente establecidos y conforme a las formalidades esenciales del procedimiento, adicionadas con una modalidad de la irretroactividad de la ley, que no es mas que la aplicación de las leyes anteriores al hecho.

Sobre el primero elemento referido, o sea los bienes jurídicos tutelados el mismo autor comenta:

“A) Por lo que se refiere a los derechos protegidos, el precepto fundamental comprende la vida, la libertad, propiedades, posesiones y derechos, con lo cual se abarca toda clase de privación, pudiendo destacarse la relativa a la posesión en virtud de que según la jurisprudencia, se tutela la simple detentación de los bienes sin perjuicio de su calificación jurídica posterior a través de un proceso ordinario, acorde al concepto clásico del interdicto posesorio.”²

De lo anterior se desprende que, en la enumeración legal se compone prácticamente la totalidad de los derechos que pudiese tener el gobernado, en donde se incluirían por supuesto los derivados de su calidad de contribuyente, es decir todos los derechos que a su favor se derivan de la relación impositiva se encuentran protegidos por esta garantía constitucional.

Por lo que hace a los otros elementos el tratadista en mención señala:

¹ Fix Zamudio, Héctor. Comentarios al artículo 14 Constitucional dentro de la obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada. Serie Textos Jurídicos. Departamento del Distrito Federal-Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1990. Pág. 62.

² Op. Cit. Pág. 63

“B) En cuanto a los elementos del derecho constitucional de audiencia, comprende los de juicio, tribunales previamente establecidos, y las formalidades esenciales del procedimiento, puesto que la disposición que exige que todos los factores sean regulados de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho, quedan comprendidas en la prohibición de la retroactividad, del cual no es sino un aspecto.

a) El juicio se ha entendido por la jurisprudencia en un sentido lato, es decir, mas amplio que el proceso judicial, puesto que abarca también el procedimiento administrativo.

b) La expresión tribunales previamente establecidos, también debe entenderse en un sentido lato, es decir, abarca no sólo a los órganos del poder judicial, sino a todos aquellos que tengan la facultad de decidir controversias de manera imparcial, como ocurre con algunas autoridades administrativas, entre las cuales puede señalarse, por ejemplo, las agrarias que realizan funciones sin ser formalmente judiciales.

c) Las formalidades esenciales del procedimiento son las que debe tener todo procedimiento no solo judicial, sino también administrativo, como lo señalamos anteriormente, para proporcionar una verdadera oportunidad de defensa a los afectados. Este requisito queda comprendido, como lo señala acertadamente la doctrina, dentro del concepto angloamericano del debido proceso (due process of law), en sus aspectos procesales, y que también se conoce como derecho de defensa según la tradición española.”³

Como puede apreciarse en la materia fiscal, se da cumplimiento en lo general con los elementos antes referidos, puesto que son aplicadas las leyes expedidas con anterioridad al hecho, y se tiene en su oportunidad la posibilidad de impugnar el acto de autoridad a través de procedimientos en forma de juicio, ante tribunales

³ Fix Zamudio H. Op. Cit. Pág. 63

previamente establecidos y apegándose a las formalidades esenciales del procedimiento, siendo ejemplo de esto los propios recursos administrativos que conceden las leyes fiscales, principalmente el Código Fiscal de la Federación, así como la posibilidad de instaurar juicio de nulidad ante el ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Sin embargo, el autor que nos ocupa nos precisa que en tratándose de las cuestiones fiscales nos encontramos ante una excepción, señalando:

“Se ha discutido también si en el procedimiento administrativo la audiencia del particular debe ser previa a la afectación, y sobre este aspecto no existe una opinión definida, puesto que se ha establecido en numerosas decisiones de la Suprema Corte de Justicia, que existen dos materias en las cuales no se exige la audiencia previa: por una parte la expropiación por causa de utilidad pública, de acuerdo por lo dispuesto por el artículo 27 constitucional, y en segundo termino, en la fijación de las tasas impositivas, así como en el ejercicio de la facultad económico coactiva, pues en estas materias se puede acudir posteriormente a la impugnación administrativa y judicial, incluyendo el juicio de amparo.”⁴

Desde nuestro punto de vista, en estos casos especiales, en donde al parecer se violenta la garantía de audiencia, en realidad no hay tal, sino por causas de utilidad pública se ejecuta el forma provisional el acto, sin que este sea totalmente definitivo, pues es susceptible de impugnación, y es solo mediante el agotamiento de los recursos legales correspondientes, o por la omisión de ejercitar los mismos en los plazos, cuando el acto privativo adquiere definitividad y se consuma, siendo aplicable al tema en tratamiento los siguientes criterios jurisprudenciales:

VIOLACION A LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, QUE TRASCIENDE AL RESULTADO DEL FALLO. Si se toma en cuenta que en los términos de los artículos 229 y 241 del Código Fiscal de la Federación, la litis ante la Sala

⁴ Fix Zamudio. Op. Cit. Pag. 64.

Superior responsable, se integra con la resolución reclamada, con el escrito de expresión de agravios y lo expuesto por la contraria, es claro que al resolver la citada responsable el recurso de revisión interpuesto en contra de la sentencia dictada por la Sala Regional, debió examinar si al dictar dicha resolución la aludida Sala, se habían cumplido las reglas que norman el procedimiento seguido ante ella, en los términos del Código Fiscal de la Federación, a fin de asegurarse de que en dicho procedimiento no se dejó en estado de indefensión a ninguna de las partes. En consecuencia, si en el caso la Sala Regional celebró la audiencia de ley en el aludido juicio fiscal, sin que obrara constancia de que se hubiera notificado a la actora en dicho juicio el acuerdo en el que se señaló fecha para tal efecto y sin haber recibido las pruebas ofrecidas legal y oportunamente por dicha parte, incuestionablemente que con ello contravino lo dispuesto por los artículos 222 y 224 del citado Código Fiscal de la Federación, cuestión esta que debió advertir la responsable, y al no haberlo hecho así, es claro que violó en perjuicio de la quejosa las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas por los artículos 14 y 16 constitucionales. Séptima Época. Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 139-144. Sexta Parte. Página: 189.

En segundo lugar, la garantía del artículo 16 de nuestra Constitución Política Mexicana, en donde se protege al gobernado de los denominados actos de molestia, diciendo: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento....”

...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 los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones (sic) fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas (sic) para los cateos....”

Como puede apreciarse, este artículo contempla múltiples garantías de materias diversas, siendo importante para nuestro trabajo la protección establecida en el primer párrafo del artículo en cita, por ser la que tendría una aplicación, mas clara en materia fiscal.

A este respecto el maestro Juventino V. Castro nos dice:

“La molestia, como contenido del acto de autoridad a que se refiere el artículo 16, equivale a una simple perturbación a la persona, familia, su domicilio, sus papeles o las posesiones de aquella, sin satisfacer los requisitos que señala la disposición constitucional”⁵

Los requisitos constitucionales que menciona el tratadista en cuestión son por supuesto el mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, estableciendo.

“Motivación del Mandamiento escrito de la autoridad.- Tradicionalmente se ha entendido que la motivación es la causa legal del procedimiento, a la que se refiere el artículo 16, (sic) indica que la situación jurídica concreta en que se encuentra la persona o sus extensiones, sea precisamente la que en forma abstracta alude o prevé la ley que funda la actuación legal de la autoridad.

Es decir, que las circunstancias y modalidades del caso particular del gobernado encuadren dentro del marco general establecido por la ley que aplica la autoridad dentro del mandamiento escrito.”⁶

Sobre el particular es ilustrativa la tesis emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se cita:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, CONTENIDAS EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. NO NECESITAN REPETIRSE EN LA LEY SECUNDARIA. (ARTICULO 151 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). Un precepto no viola el artículo 16 constitucional por el hecho de no establecer que los actos de molestia deben constar en mandamiento escrito de autoridad competente y de que deben estar fundados y motivados. Estos requisitos están contenidos en el artículo 16 constitucional y no necesitan repetirse en la ley secundaria para que ésta sea constitucional. La conclusión anterior es lógica puesto que la circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de fundar y motivar su mandamiento de que éste debe ser por escrito, no exime a la autoridad del cumplimiento de esos requisitos, en

⁵ Castro Juventino V. Garantías y Amparo. Porrúa, México. Edición 1994, Pág. 238

⁶ Op. Cit. Pág. 238.

atención a que, en ausencia de norma específica contenida en la ley del acto, se halla el mandato imperativo del artículo 16 de la Constitución Política, que protege dicha garantía, sin excepción, a favor de todos los gobernados. En estas condiciones, el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, que faculta a las autoridades hacendarías para emitir mandamientos de ejecución y requerimientos de pago en contra de los particulares, no resulta violatorio de la Constitución por el hecho de no reproducir los requisitos constitucionales de motivación y fundamentación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 199-204. Primera Parte. Página: 139.

En lo relativo al segundo de los requisitos exigidos por la norma constitucional en comento, es decir que el mandato sea de autoridad competente, el mismo tratadista nos precisa:

“Este concepto parece lógico y sin posibilidad de malos entendidos ya que equivale a decir que el propio mandamiento de autoridad debe provenir de una autoridad con facultades legales suficientes para dictar el proveído.”⁷

Finalmente, al respecto del elemento de la causa legal del procedimiento, el maestro Castro nos dice:

“Esta es la fundamentación de la molestia que debe basarse en una normal general que prevea la situación concreta, para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad.”⁸

Siguiendo en nuestro análisis de la norma constitucional, nos encontramos con que esta norma suprema otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional, específicamente en el artículo 25 que determina: “Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la

⁷ Castro Juventino V. Op. Cit. Pág. 240

⁸ Op. Cit. Pág- 238.

dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución....

...Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente....

...La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.

Esta garantía establece las facultades y obligaciones del Estado en materia económica, en donde debe impulsar el desarrollo de todos los sectores económicos, tanto público como privado

Este precepto adquiere especial importancia en el tema de estudio, partiendo de la base que, al ser una de las responsabilidades del Estado el impulsar el avance económico del sector privado, es claro que la cuestión fiscal tiene indiscutible impacto en esta función, no solo mediante estímulos y subsidios, como tradicionalmente se ha pretendido realizar este impulso, sino también mediante la regularización de los contribuyentes en sus impuestos, declaraciones y derechos omitidos, sin destruir la fuente del ingreso, a efecto de reintegrarlos al espacio productivo y conservar las fuentes de trabajo que de estos se derivan.

Inclusive, para algunos tratadistas, en específico el maestro Ignacio Burgoa, las enunciaciones de esta disposición son innecesarias, puesto que nos argumenta:

“Este precepto contiene diversas declaraciones sobre la política del Estado en materia económica, mismas que fundamentan su rectoría en la propia esfera. Así, en su primer párrafo, dicho precepto previene que corresponde a la entidad estatal “la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que este sea integral, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático...” Esta declaración se antoja un tanto cuanto superflua, pues es evidente que todo el poder público del estado, desarrollable a través de las funciones legislativas y administrativa principalmente, deben perseguir dichos objetivos, que no son sino metas que dentro del régimen democrático debe trazarse su gobierno.”⁹

Será analizado si se logra este precepto, en el transcurso de este trabajo y especialmente relacionado con los fines de las contribuciones y determinadas por la creación de la figura de estudio y sino se convierte en un exceso de poder al sustentarse en el cumplimiento de las obligaciones que le atañe el artículo que a continuación veremos.

El artículo que por excelencia se ha considerado el fundamento de la obligación contributiva de los particulares lo constituye el 31 Constitucional, precepto que a la letra dispone: Son obligaciones de los mexicanos: en su fracción 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.

Al respecto de esta garantía el maestro José Andrea Sánchez nos dice:

⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Porrúa, México, 22 y 24. Edición 1990. Pág.726.

“La fracción IV del artículo 31 Constitucional contiene seis elementos de gran trascendencia para el derecho fiscal mexicano.

En primer término, establece la obligación a cargo todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos. En relación a este punto, surge la pregunta de si la ley fundamental establece que solo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos con exclusión de los extranjeros. Esta duda se desprende no solo de la redacción misma del artículo 31, sino del hecho de que dicho numeral se encuentra precisamente en el capítulo II que se denomina “De los mexicanos”. No obstante los comentarios anteriores y en vista de que el artículo no está prohibiendo expresamente que se fijen impuestos a cargo de extranjeros, se ha considerado que corresponde a la legislación ordinaria establecer dichos impuestos. Así quedan sujetos a pagar impuestos quienes encuadren como sujetos pasivos en los supuestos establecidos por los textos legislativos ordinarios. De esta manera existen diversos cuerpos legislativos que crean obligaciones fiscales a cargo de extranjeros.”¹⁰

Esta cuestión, podría ser relacionada con la rectoría económica del Estado, pues es indudable que si los impuestos fueran solamente para los mexicanos, con exclusión de los extranjeros, se generaría una situación de desequilibrio e inequidad que a la postre acarrearía la ruina del sector privado de la económica, lo que indudablemente no puede ser permitido por el Estado.

Mas adelante, el tratadista Andrea Sánchez nos dice:

“En segundo lugar, la fracción IV declara que los entes habilitados para recibir impuestos son la Federación, las entidades federativas y los municipios.

¹⁰ Andrea Sánchez Francisco José. Comentarios al artículo 31 Constitucional dentro de la Obra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada. PÁG. 149

En tercer lugar, la citada fracción aclara que la entidad y municipio que pueden fijar gravámenes son solo aquellos en donde resida el contribuyente. El anterior concepto podría interpretarse en el sentido de que las legislaturas locales únicamente están en posibilidad de gravar a quienes residan en la entidad respectiva. Sin embargo, esto solo es parcialmente cierto, pues de hecho tanto las entidades como los municipios crean impuestos indirectos que tienen como sujeto pasivo a todos el que consuma bienes o servicios en el ámbito respectivo, ya sea que residan o no en el estado o municipio de que se trate.”¹¹

Es decir, encontramos debidamente identificados a los sujetos activos de la relación tributaria, los que en el caso mexicano, al tratarse de una federación son los tres diferentes niveles de gobierno, es decir, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.

“El cuarto término de la fracción analizada declara que los impuestos deben ser establecidos a través de una ley. Así se especifica que la creación de los impuestos estará sujeta al principio de legalidad. Por tanto, todo impuesto debe estar contenido en una ley general, abstracta e impersonal que provenga del poder legislativo.

Sin embargo, el Principio de Legalidad tiene dos excepciones. La primera, la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales contenida en el artículo 29 constitucional. Bajo este supuesto, se da el caso de que un impuesto sea creado por el Poder Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente el principio de legalidad. La segunda excepción, esa convenida en el artículo 131 constitucional que establece que el Congreso General de la Unión podrá facultar al ejecutivo para que este aumente, disminuya o suprima los montos de las tarifas de exportación e importación establecidas por el propio Congreso y también para establecer otras.

¹¹ Andrea Sánchez F. Op Cit. Pág. 149.

En quinto lugar, la fracción cuarta declara que los impuestos son creados con el fin de contribuir a los gastos públicos. Pero ¿Que debe entenderse por gasto público?. La Suprema Corte de Justicia y la doctrina lo han conceptualizado de diversas maneras. Sin embargo la corriente preponderante lo define como los gastos hechos por el Estado –sea o no realizado mediante un acto de gobierno– para satisfacción de las necesidades comunitarias. Por otro lado la Suprema Corte ha asentado que en vista que los gastos públicos son fijados en el presupuesto de egresos, del análisis de la ley creadora de los impuestos o del presupuesto de egresos surgirá a la vista cualquier gravamen que no este aparejado con el gasto publico.

Por último, la fracción IV dispone que los impuestos serán equitativos y proporcionales. Este concepto ha sido objeto de grandes polémicas, en especial en esta época en donde la filosofía de la progresividad de los impuestos se ha establecido como uno de los principios fundamentales de la tributación contemporánea substituyendo al principio del beneficio, que implica que los impuestos se establecen tomando en cuenta la utilidad o provecho que el sujeto activo obtiene del Estado como contraprestación. Pues bien, en lugar del citado concepto del beneficio se ha adoptado el de la capacidad de pago, que implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta con base en el ingreso personal.”¹²

A este respecto, la Sala Auxiliar de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el siguiente criterio:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional,

¹² Andrea Sánchez F. *Op. Cit.* Pág. 149.

cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1791, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 80, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyo que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 30., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o del Estatuto Orgánico Provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "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". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedo, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. 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". El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano 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. La comisión integrada por los diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que

la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción” Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Informes. Tomo. Informe 1969. Página 45.

Pasando a la parte orgánica de la Constitución veremos que la facultad de establecer las contribuciones se encuentra reservada al Poder Legislativo, en la especie el Congreso de la Unión, tratándose de contribuciones Federales, señalándose en el artículo 73 fracción VII, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Sirve de apoyo a lo anterior el criterio sustentado por los tribunales de Amparo en Materia administrativa que a continuación se cita:

IMPUESTOS. FACULTADES DE LA FEDERACION Y DE LOS ESTADOS. Conforme a nuestro sistema constitucional, en la forma en que ha sido interpretado por la jurisprudencia y por la doctrina, se debe entender que, en principio, hay concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados. La Federación tiene facultades, conforme al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y esta facultad, así otorgada en términos generales, no tiene cortapisas con respecto a impuestos directos e indirectos, ni respecto de actos celebrados en los Estados y regidos por sus leyes locales. En cambio, a los Estados si les está prohibido expresamente imponer impuestos al comercio exterior y del timbre, así como los demás gravámenes a que se contraen los artículos 117, 118 y 131 de la misma Constitución. Y en cuanto a las fuentes gravables a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73, se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije. Siendo de notarse que el hecho de que en ese Congreso estén representadas todas las entidades federativas puede, teóricamente, nivelar los intereses de la Federación y de los Estados. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Informes. Tomo: Informe 1969. Página: 45.

Por razones de tipo histórico, la aprobación del presupuesto anual de Egresos de la Federación ha sido asignada a la Cámara de Diputados, por considerarse que en esta instancia legislativa se encuentra representada la soberanía popular,

es decir, el pueblo, señalándose en el artículo 74 de nuestra Carta Magna lo siguiente: Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

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

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

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del Presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

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

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

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

La Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, por tratarse de un presupuesto, es de carácter anual, con la finalidad de evaluar un ejercicio del gasto público por periodos precisos y determinables, tal y como ha sido interpretado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial siguiente:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS. Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las Leyes de Ingresos no puedan ser modificadas sino de año en año. Luego entonces, esto no es posible obtenerse de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de la Soberanía Popular, de los Representantes Populares, de la Cámara de Diputados, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del Ejecutivo, a qué renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al aprobar el Presupuesto de Egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la Representación Popular al aprobar ese Presupuesto de Egresos, lo cual realiza cuando en el año siguiente revisa la Cuenta Pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el Ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas. Hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de Presupuesto de Egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y facultades que corresponden a la Representación Popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra Cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las Leyes de Ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, sino del Congreso de la Unión, del que ésta sólo es una parte, por más que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como Cámara de Origen y su colegisladora, la de Senadores, como Cámara Revisora. Luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, una que no lo es (la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto), y mucho menos que se pretenda hacerle partícipe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponden. El Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un año. Sin embargo, la propia Constitución acepta que ese Presupuesto de Egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior. Ahora bien, las Leyes de Ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia Carta Magna, una iniciativa de Ley de Ingresos, en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho será de un año,

es más, su vigencia normal será de un año, pero eso no implica que el Ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para que el Congreso de la Unión expida leyes en las que imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales. El Ejecutivo Federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa iniciativa de Ley de Ingresos, y la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como Cámara de Origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que a aquélla modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las Leyes de Ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos, contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciere posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas Leyes de Ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional. Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988. Página: 20.

1.2. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El marco legal de nuestro tema versará sobre el estudio de los artículos 89 de nuestra carta magna que nos introduce invariablemente al siguiente punto de este capítulo, en donde se abordará lo referente al artículo 31 en sus fracciones II, III, IX y XI.

Conforme al Artículo 89 fracción I de la Constitución el Ejecutivo Federal deberá proveer en la esfera administrativa por el cumplimiento de las leyes que emanan del congreso, actividad que se realiza materialmente a través de los

diversos organismos del gobierno, principalmente en la materia tributaria por medio de la Secretaría de Hacienda y crédito Público.

Este órgano lo encontramos regulado en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ordenamiento que en su artículo 31 dispone:

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

...IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría;

...XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

Conforme a lo visto, podemos considerar a la Secretaría de Hacienda como la máxima autoridad en materia de contribuciones, en cuanto a su aplicación material, para la individualización de la ley en cuanto a montos, aplicación determinación, políticas, criterios y el cobro y ejecución de los mismos en los gobernados, siendo la carga tangible de los sujetos individuales con el poder impositivo del estado.

1.3. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Siguiendo con la misión de establecer el marco legal de nuestro tema a analizar es que pasamos al tercer punto de este capítulo, haciendo mención a los artículos 2º en sus diversas fracciones, así como 4º, 5º, 17-A, 21 en su párrafo

noveno, que atañe a nuestro análisis, el artículo 39 fracción I. y especialmente el 66 del Código Fiscal de la Federación que directamente nos introduce al tema de esta tesis. Asimismo hablaremos de los artículos 70, 142 y 151 del citado código que van inherentes a la aprobación del pago en parcialidades, sin dejar de tocar lo relativo al Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 59 y 74-C por tratarse de requisitos para la autorización de plazos y la determinación del crédito fiscal en caso de ejecución.

A nivel legislativo podemos considerar a este ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, como el ordenamiento rector de todo el cuerpo legislativo tributario, al ser en este en donde se establecen las reglas generales de aplicación a las demás contribuciones, su descripción, sujetos obligados, modos de aplicación, procedimientos de impugnación y ejecución, por lo que es indudablemente el referente para el estudio de cualesquier figura jurídica fiscal de nuestro sistema jurídico mexicano.

Sobre el particular el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, nos establece la definición legal de los diversos tipos de contribuciones reconocidas precisándolas como sigue:

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

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

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

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

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

No debe perderse de vista que la materia fiscal es de aplicación estricta y por consiguiente esta descripción es de carácter limitativo, y formal, no permitiéndose interpretaciones extensivas o analógicas en forma alguna.

El artículo 4o del Código Fiscal, nos establece el concepto de crédito fiscal, punto importante de determinar a nivel legal, dado que del mismo se desprenderá posteriormente la posibilidad de solicitar el de pago en parcialidades, por ser precisamente éste, el crédito fiscal el punto central de la obligación existente entre el contribuyente y el Estado, precepto que estipula:

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

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

Como se señaló anteriormente, la aplicación de la ley fiscal es de carácter estricto, siendo la base de toda carga o contribución los elementos de sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, como expresamente es determinado por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que establece:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Otro aspecto importante de considerar al respecto de las contribuciones es su actualización, lo que significa que para efecto de no mermar el patrimonio del estado, se ha considerado necesario establecer que las contribuciones no cubiertas por los particulares se actualizarán por el transcurso del tiempo a través del procedimiento contemplado en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que contempla lo siguiente:

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

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable...

...El servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación...

Independientemente de la actualización, la ley contempla la figura de los recargos, es decir una pena aplicada al contribuyente por la mora en el pago de sus contribuciones como indemnización al fisco federal, mismo que es regulado por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación quien refiere:

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe...

...Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida...

Como se podrá observar, en este artículo se encuentra la primera mención al respeto del pago en parcialidades, determinando que los recargos en este caso se generarán solamente por las contribuciones diferidas.

Esta facultad del Ejecutivo Federal, para poder establecer el pago en parcialidades de contribuciones no cubiertas, la encontramos de manera mas precisa en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación que preceptúa:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

La regulación legal del pago de contribuciones en plazos o parcialidades, la encontramos en el artículo 66 del ordenamiento legal multicitado, quien al establecer las reglas de esta modalidad de pago expresamente determina:

Las 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,..”

Como veremos más adelante sólo se establece la mecánica de las parcialidades, el análisis a detalle del contenido de este artículo se realizará en el capítulo respectivo de este mismo trabajo de tesis

Como ordenamiento rector de la materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación establece igualmente las reglas o normas generales al respecto de las

sanciones por el incumplimiento a las obligaciones fiscales, encontrándose dentro de estas las multas, mismas que son reguladas dentro del artículo 70 que en su parte conducente:

La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Otra figura jurídica relacionada con el pago en parcialidades, y en general con toda la materia fiscal, es la garantía del interés fiscal, cuyos supuestos de generación se encuentran señalados en el artículo 142 del Código Fiscal en comento, precepto que a la letra dispone:

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

II. Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Como se desprende del artículo transcrito es la solicitud de pago en parcialidades de un crédito fiscal un supuesto para garantizar el interés fiscal en términos de ley, cuando esa facilidad se conceda individualmente.

Finalmente, este ordenamiento Fiscal establece las reglas generales para la ejecución forzosa de los créditos fiscales, contemplando el procedimiento administrativo de ejecución regulado en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación referente al pago en parcialidades que:

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

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales...

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

Por su parte el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, norma emitida por el Poder ejecutivo Federal, y jerárquicamente subordinada al Código que reglamenta, al precisar la aplicación del artículo 66 del Código, que como se observo en líneas anteriores es el fundamento específico del pago en parcialidades, se encuentra en el artículo 59 del Reglamento que establece:

Para los efectos de la autorización del pago a plazo a que se refiere el artículo 66 del Código, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad administradora correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita.

Cuando el contribuyente solicite autorización en los términos de este artículo, en tanto se resuelve su solicitud deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes, considerando inclusive los recargos causados conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del Código hasta la fecha en que se resuelve la solicitud respectiva; cuando dicha solicitud sea para cubrir parcialidades menores a treinta y seis meses, los pagos que deberá hacer mensualmente el contribuyente se efectuarán en proporción a lo solicitado. A más tardar el día hábil siguiente a la fecha en que se presente la solicitud respectiva, deberá efectuarse el pago de la primera parcialidad.

Cuando el contribuyente deje de pagar o pague fuera de plazo cualquiera de las parcialidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerará, por ese solo hecho, que ha desistido de su solicitud, debiendo cubrirse el saldo insoluto con recargos, a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, los que se causarán a la tasa prevista en el artículo 21 del Código.

De igual forma, este ordenamiento establece otra regla especial en la figura de estudio, pero esta vez tratándose de la estimación de los gastos de ejecución, contemplando en el artículo 74-C del Reglamento del Código Fiscal lo siguiente:

Las autoridades fiscales, para la determinación del monto de los gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, considerarán como un solo crédito la totalidad de los adeudos que se determinen en una resolución, así como la totalidad de los adeudos por los que se solicite, en un mismo acto, el pago en parcialidades, aun cuando provengan de diferentes contribuciones o correspondan a años distintos.

1.4. Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Otro ordenamiento legal de indudable aplicación en la figura de estudio lo constituye la Ley del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual se crea y da facultades al actual órgano que actúa como autoridad fiscal ante los particulares, por lo que se verán los artículos 1º, 2º, 7º fracciones I, IV, VII, XI, XII, XIII, XVI, XVII de esta ley, por lo que respecta a su Reglamento interior se mencionarán en los artículos 17 fracción XVI y 20 fracción XXIV.

Luego entonces al respecto del artículo 1º tenemos:

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 señala esta Ley.

La finalidad de la creación de este órgano desconcentrado fue precisamente el establecer un órgano especializado en la aplicación de las contribuciones, dado que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que anteriormente la detentaba en forma exclusiva esta atribución, siendo ahora una más entre otras de igual importancia, intención que se vio reflejada en el contenido del artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria que dispone:

El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales

contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.”

Entre las atribuciones mas importantes que se otorgaron al Servicio de Administración tributaria, establecidas en su artículo 7º en sus diversas fracciones, podemos señalar las siguientes:

El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

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;

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;

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. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales,

ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

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.

Al igual que la legislación anterior, esta cuenta con un Reglamento, emitido por el ejecutivo Federal en donde se precisan las formas de aplicación de la ley principal, siendo ejemplo de esto el artículo 17, mismo que otorga a la Administración General de Grandes Contribuyentes la facultad de decidir respecto del pago en parcialidades, señalando:

Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el Apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo.

XVI.- Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia, incluyendo los correspondientes a aprovechamientos, conforme a las disposiciones legales aplicables.

En lo aplicable al contribuyente normal, el artículo 20 del Reglamento en comento otorga las siguientes facultades:

Compete a la Administración General de Recaudación:

I.- Establecer la política y los programas que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas, así como las Administraciones Locales de Recaudación y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, en las materias siguientes: recaudación de contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios y productos; contabilidad de ingresos, movimiento de fondos y análisis del comportamiento de la recaudación; pago diferido o en parcialidades de las contribuciones y aprovechamientos omitidos y de sus accesorios; vigilancia de cumplimiento de obligaciones fiscales; requerimiento de obligaciones y determinación de sanciones que deriven de su incumplimiento; solicitud de datos, informes o documentos para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias; determinación y cobro a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados de las diferencias por

errores aritméticos en las declaraciones; cobros de cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes; devolución de contribuciones y aprovechamientos y revisión de las solicitudes y documentos presentados o requeridos; determinación y cobro de diferencias por devoluciones improcedentes e imposición de las multas correspondientes; autorización de disminución de pagos provisionales de contribuciones; otorgamiento de estímulos fiscales; verificación de saldos a favor a compensar y de determinación y cobro de cantidades compensadas indebidamente e imposición de las multas correspondientes; aplicación de la compensación de oficio de cantidades a favor de los contribuyentes; Registro Federal de Contribuyentes, visitas domiciliarias, verificaciones en esta materia e imposición de multas por infracciones a las disposiciones relativas; imposición de multas por omisión en la presentación de declaraciones y avisos; notificación, cobro coactivo, determinación de responsabilidad solidaria y garantías de los créditos fiscales; registro de condonación de multas o recargos autorizados por autoridad competente; depuración y cancelación de créditos fiscales; abandono y adjudicación de bienes; expedición de marbetes y precintos; y expedición de constancias de residencia para efectos fiscales.

XXIV.- Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante garantía de su importe y accesorios legales, inclusive tratándose de aprovechamientos; así mismo, llevar a cabo el embargo en la vía administrativa como medio de garantía.

1.5. El Acto Jurídico.

Este punto a desarrollar, se toca para circunscribir el tipo de acto al que le atañe nuestro tema de estudio, por consiguiente, es importante establecer la naturaleza del acto jurídico que siempre parte de aquella inquietud inicial de delimitar al ámbito que corresponde al derecho dentro del resto de eventos sociales y naturales. Esto es denominado Fuente de las Obligaciones, concepto que nos es precisado por el tratadista mexicano Ernesto Gutiérrez y González diciendo:

“La norma jurídica se elabora para regir conductas humanas, pero solo en aquellos casos en que el mismo Derecho considera que esas conductas deben de producir consecuencias; no todas las conductas humanas producen consecuencias jurídicas; hay también ciertos hechos de la naturaleza que el derecho, al relacionarlos con los seres humanos, les atribuye ciertas

consecuencias jurídicas. Pues bien esos hechos humanos y los naturales son la fuente general y primordial mas amplia de donde brotan las obligaciones lato sensu y procede por ello entrar a su estudio.”¹³

De ahí, que se hable de algunos hechos que normalmente no tienen trascendencia en el mundo del derecho, como pudiera ser un saludo ocasional entre vecinos, un bostezo o la platica informal en una reunión de familia al respecto de la estatura de los hijos, y otros hechos naturales y humanos que tienen relevancia en el mundo del derecho, es decir a los cuales el sistema normativo determinado de un país les reconoce consecuencias de derecho, estos últimos son denominados como hechos jurídicos en lato sensu.

Sobre el particular, los tratadistas de la materia civil han establecido diversas posiciones o teorías al respecto del hecho jurídico, siendo las mas importantes de estas la teoría alemana o tripartita y la teoría francesa o bipartita.

En términos generales, la teoría alemana nos habla que atendiendo a la intención de la persona de derecho, en obtener las consecuencias jurídicas, se establece tres categorías principales dentro del hecho jurídico lato sensu, a las que denomina: 1) hecho jurídico en estricto sentido, 2) acto jurídico y 3) negocio jurídico.

Sin embargo, esta teoría es extraña a nuestra legislación, misma que de manera uniforme adoptó en su generalidad la teoría Francesa o bipartita, por lo que para efectos de este trabajo abordaremos en detalle solo esta última.

En este orden de ideas, dentro de la teoría francesa nos encontramos que todo aquello a lo cual el derecho le reconozca consecuencias normativas será

¹³ Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. 1ª. Edición. Cajica, Puebla, 1986, 946 paginas. Pág. 121

hecho jurídico en lato sensu. Sobre el particular el ilustre tratadista Francés Julien Bonnecase nos comenta:

“El hecho jurídico sirve entonces para designar un acontecimiento engendrado por la actividad humana, o puramente material, tomando en consideración por el derecho, para hacer derivar de él, en contra o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica general o permanente, o por el contrario, un efecto jurídico limitado.”¹⁴

Como subcategorías principales del hecho jurídico en lato sensu se establecen: 1) Al hecho jurídico en estricto sentido y 2) Al acto jurídico.

Es en el hecho jurídico en estricto sentido en donde la teoría actual del acto jurídico encuadra a las antiguas categorías de cuasicontrato, delito y cuasidelito, por referirse principalmente a actividades humanas o acontecimiento materiales a los cuales el derecho les reconoce consecuencias jurídicas aun en contra de la voluntad de los agentes involucrados, como puede ser ejemplo de estos la gestión de negocios, el enriquecimiento ilícito, cualesquier delito, o la muerte.

En lo concerniente a esta categoría el mencionado autor Julien Bonnecase nos precisa

“Hecho jurídico.- un acontecimiento puramente material, como el nacimiento o la filiación, o acciones mas o menos voluntarias, que fundadas en una regla de derecho, generan situaciones o efectos jurídicos, aun cuando el sujeto de este acontecimiento o de estas acciones no haya tenido, ni podido tener la intención de colocarse bajo el imperio del derecho.”¹⁵

¹⁴ Bonnecase Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil. 1ª. Edición. Porrúa México. 1997. Pág. 764

¹⁵ Op. Cit. Pág. 761

En contrapartida con el hecho jurídico en estricto sentido, nos encontramos al acto jurídico, siendo precisamente este una manifestación de voluntad con el propósito de generar determinadas consecuencias de derecho, como pudiera ser el caso de los testamentos, contratos, convenios y peticiones.

De igual forma recurrimos al conocimiento del maestro Bonnacase, quien nos establece:

“El acto jurídico es una manifestación exterior de voluntad, bilateral o unilateral, cuyo objeto directo es engendrar, fundado en una regla de derecho en contra o a favor de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica permanente y general, o por el contrario un efecto jurídico limitado que se reduce a la formación, modificación o extinción de una relación de derecho.”¹⁶

Ya dentro del acto jurídico, podemos señalar que atendiendo a las voluntades que concurren en la celebración del acto, este puede ser unilateral o bilateral, siendo el caso del primero, es decir el unilateral cuando es una sola y exclusiva voluntad la que realiza el acto y obtiene consecuencias de derecho, verbigracia el testamento y la petición, y por su parte el acto jurídico bilateral será aquel en donde concurren dos o más voluntades con el propósito de obtener consecuencias jurídicas.

Sin embargo, por lo que respecta al acto unilateral, se ha llegado a establecer que este no produce efectos jurídicos por sí mismo en realidad, pues para configurar una obligación requerirá necesariamente de otra voluntad, como puede ser la aceptación de la oferta, o de un hecho de la naturaleza, como lo es la muerte en relación al testamento, para que efectivamente se produzcan las consecuencias de derecho.

¹⁶ Bonnacase Julien. Op. Cit. Pág. 637

Este punto es aclarado por el tratadista Marcel Planiol, que sobre el particular señala:

“Se dice que la voluntad individual es soberana respecto a quien la manifiesta, y que, por lo tanto, el compromiso que acepta una persona, bajo la forma de una simple declaración de voluntad de su parte, debe poseer la eficacia jurídica de la obligación, pero los partidarios de esta teoría se ven obligados a reconocer inmediatamente, que mientras no se una a esta voluntad unilateral otra, no puede formarse el lazo obligatorio; se confiesa que esta exigencia nunca podrá ser suprimida porque la voluntad individual y soberana sobre si misma no produce efectos respecto a terceros, y porque nadie puede llegar a ser acreedor sin su voluntad.”¹⁷

En lo referente a los actos jurídicos bilaterales, es en donde se encuadra precisamente el convenio, figura de la que se hablará en detalle con posterioridad en este mismo trabajo, toda vez que en su surgimiento la autoridad la refería como un convenio de pago en parcialidades.

1.6. El Acto Administrativo.

Una vez que ha quedado establecido el acto jurídico, es necesario realizar el estudio de una de sus especies mas relevantes, que es el acto administrativo.

Sobre el particular, es de señalarse que la teoría del acto jurídico no es exclusiva del derecho privado, por el contrario, la noción del mismo es piedra angular de todo el sistema jurídico, como lo es el concepto de obligación jurídica que se desprende precisamente de la teoría de las fuente de las obligaciones, y por consiguiente de aplicación igualmente en el derecho público.

¹⁷ Planiol, Marcel. Tratado elemental de derecho Civil. Tomo II, 1. 1ª edición. Cajica, Puebla, 1988. Pág. 458.

Esto significa que, en la rama pública encontraremos actos jurídicos, es decir conductas tendientes a realizar la creación, modificación, transmisión y extinción de derechos y obligaciones de derecho público, siendo muchos de estos de carácter unilateral tales como la propia ley, el reglamento, el acuerdo, el decreto, pero también la licencia, la sentencia, la concesión, entre otros.

En materia administrativa, y por ende en la materia fiscal, la confección de estos actos es sumamente mas estricta que en la materia civil, principalmente en cuanto a las reglas de la licitud del objeto, la capacidad y la forma, que enmarcan lo que llamamos en Acto Administrativo.

Sobre el particular los tratadistas de la materia nos han dado diversos conceptos del Acto Administrativo dentro de los cuales podemos citar los siguientes:

Para el maestro Rafael I. Martínez Morales, el concepto del Acto Administrativo se define:

“Sin pretender aportar uno mas a la larga lista de conceptos de acto administrativo, consideramos que este es la declaración unilateral de la administración pública que produce consecuencias subjetivas de derecho.”¹⁸

De manera mas explicita el reconocido tratadista mexicano Andres Serra Rojas a este mismo respecto comenta:

“El acto administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: La administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce,

¹⁸ Martínez Morales, Rafael I. Derecho Administrativo 1º. Y 2º. Curso. 4. edición, editorial Oxford. México, 2000:Pág. 233

modifica, transmite o extingue una situación jurídica o subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”¹⁹

Una vez establecida su definición corresponde estudiar sus elementos.

Para el maestro Jorge Olivera Toro los elementos del Acto Administrativo son sujeto, voluntad, objeto, motivo, finalidad, forma, oportunidad y merito, por lo que sostiene:

“El sujeto del acto administrativo es el órgano que, en representación del Estado, formula la declaración de voluntad. Dicho órgano cuenta con una competencia, la cual constituye el conjunto de facultades del mismo. La competencia es la cantidad de Poder público que tiene un órgano para dictar un acto.”²⁰

A mayor amplitud el maestro Andrés Serra Rojas, determina los caracteres de la competencia administrativa, enlistando los siguientes:

1. “Requiere siempre en texto expreso de la ley para que pueda existir.
2. El ejercicio de la competencia es obligatorio.
3. La competencia administrativa se encuentra fragmentada entre diversos órganos.
- 4.- La competencia administrativa no se puede denunciar, ni ser objeto de pactos que comprometan su ejercicio.

¹⁹ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo Primer Curso. Porrúa, México, 1998. Pág. 238

²⁰ Olivera Toro Jorge. Manual de Derecho Administrativo. 5ª Edición Porrúa. México 1988. Pág.155.

5. La competencia es constitutiva del órgano que la ejercita y no un derecho del titular del propio órgano.”²¹

De igual forma nos precisa Olivera Toro el segundo elemento que es el ejercicio de la competencia, diciendo: “Todo acto administrativo se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de normas legales por el titular investido de las funciones del órgano, sin estar viciada en alguna forma, por ello, es elemento del mismo la declaración de voluntad. El error consiste en la discordancia entre el acto y la realidad. La violencia en la coacción física o moral. El dolo es cualquier maquinación para producir un acto contrario a las disposiciones legales”²²

Es importante resaltar la íntima relación que existe entre la voluntad y la existencia de una norma, lo que significa que en el acto administrativo la manifestación de voluntad no es totalmente libre, sino que se encuentra restringida por una norma que la faculte bajo el principio que en derecho público lo que no está expresamente permitido ésta prohibido.

En lo referente al objeto; el tratadista en cita nos precisa: “Se identifica con el contenido del acto, es en lo que consiste la declaración administrativa, indica la sustancia del acto jurídico y sirve para distinguir un acto de otro: multa, concesión, requisa, etc. El objeto debe ser posible, lícito y determinable. El objeto del acto puede dividirse en la parte que lo identifica e individualiza de otros actos, llamado contenido esencial, disposiciones vigentes y la parte eventual en la posibilidad de incluir términos, condiciones y modos.”²³

Íntimamente ligada con la noción de objeto, se encuentran los elementos de motivo y finalidad los que son precisados por el autor en mención como sigue:

²¹ Serra Rojas A. Op. Cit. Pag. 382.

²² Olivera Toro J. Op. Cit. Pág. 157.

²³ Olivera Toro, Op. Cit. Pág. 158.

“El motivo del acto administrativo es el antecedente que lo provoca y funda sus realizaciones.

Son las circunstancias de hecho y de derecho en virtud de las cuales la autoridad administrativa exterioriza el acto.

La motivación se hace patente en los actos escritos, no existiendo la necesidad de motivar el acto, entre otros, en los de carácter estrictamente militar”.²⁴

En cuanto a la finalidad menciona: “El acto administrativo debe tener el fin propio de la función administrativa, que es la utilidad pública. De ese modo no puede perseguir sino un fin de interés público, no un finalidad extraña a la que marca la ley, y tampoco otro fin distinto de aquel concreto que la naturaleza y condiciones del acto imponen”²⁵

Por su parte para Rafael I. Martínez Morales, los elementos del citado acto administrativo son: sujeto, objeto y forma.

En lo relativo al sujeto nos dice: “Es el órgano de la administración pública que en ejercicio de la función administrativa, externa de manera unilateral la voluntad estatal produciendo consecuencias jurídicas subjetivas”²⁶

Por lo que hace al objeto y a la forma sostiene:

“Es el que persigue la administración al emitir el acto, es decir, crear, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad. El objeto debe ser lícito y alcanzable, y

²⁴ Op. Cit. Pág. 158.

²⁵ Olivera Toro. Op. Cit. Pág. 159.

²⁶ Martínez Morales Op. Cit. Pág. 235.

estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano, y dentro de lo que faculte al servidor público...

...La forma es la manera como se exterioriza o expresa la voluntad del órgano administrativo. El acto administrativo generalmente se manifiesta por escrito, aunque puede hacerlo de manera verbal (órdenes internas, cuestiones de seguridad, etcétera.)²⁷

Para el maestro Gabino Fraga los elementos que constituyen el acto jurídico administrativo son: a) el sujeto; b) la voluntad; c) el objeto; d) el motivo; e) el fin y f) la forma.

“El sujeto del acto administrativo es el órgano de la administración que lo realiza. En su carácter de actos jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene aptitud legal.

De la misma manera que los actos jurídicos de la vida civil requieren una capacidad especial para ser realizados, así tratándose de los actos del Poder público es necesaria la competencia del órgano que los ejecuta.

La competencia en derecho administrativo tiene una significación idéntica a la capacidad en derechos privado, es decir, el poder legal de ejecutar determinados actos, constituye la medida de las facultades que corresponden a cada uno de los órganos de la Administración.

Como acto jurídico, el acto administrativo debe estar formado por una voluntad libremente manifestada.”...²⁸

²⁷ Op Cit. Pág. 236.

²⁸ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editoial Porrúa, México 1993. Pág. 266 y 269.

“El objeto del acto debe ser determinado o determinable, posible y lícito. La licitud supone no solo que el objeto no este prohibido por la ley, sino que además este expresamente autorizado por ella, salvo el caso de que la propia ley otorgue facultad discrecional a la autoridad administrativa para elegir y determinar el objeto del acto.”

El motivo del acto es el antecedente que lo provoca, es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa.

Por lo que hace a la finalidad del acto la doctrina ha asentado diversa reglas cuya aplicación en nuestro medio nos parece indudable por lo que vamos a exponerlas a continuación:

a) El agente no puede perseguir sino un fin de interés general.

b) El agente público no debe perseguir una finalidad en oposición con la ley.

c) No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario, además que entre en la competencia de la gente que realiza el acto.

d) Pero aun siendo lícito el fin de interés público y dentro de la competencia del agente, no puede perseguirse sino por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.”

La forma constituye un elemento externo que viene a integrar el acto administrativo. En ella quedan comprendidos los requisitos de carácter extrínseco que la ley señala como necesario para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa.”²⁹

²⁹ Fraga, Gabino. Ibidem, Pág. 270 y 271.

“Desde luego, debe decirse que una vez que el acto administrativo se ha perfeccionado por haber llenado todos los elementos y requisitos para su formación, adquiere fuerza obligatoria y goza de una presunción de legitimidad que significa que debe tenerse por válido, mientras no llegue a declararse por autoridad competente su invalidez, es decir, que se trata de una presunción iuris tantum.

Inexistencia: La inexistencia de los actos administrativos constituye una sanción especial que, no requiere estar consagrada en la ley, sino que tiene que operar como una necesidad lógica en aquellos casos en que falta al acto sus elementos esenciales.”³⁰

A continuación, daremos una clasificación de los actos administrativos solo de manera enunciativa, a fin de no exceder las capacidades de este estudio, mismas que para el reconocido maestro Gabino Fraga, son los más importantes atendiendo a los siguientes criterios: a) el de la naturaleza misma de los actos; b) el de las voluntades que intervienen en su formación; c) el de la relación que dichas voluntades guardan con la ley; d) el del radio de aplicación del acto; y e) el de su contenido y efectos jurídicos.

“Desde el punto de vista de su naturaleza, los actos administrativos se pueden clasificar en las dos categorías ya conocidas de actos materiales y actos jurídicos, siendo los primeros los que no producen efectos de derecho y los segundos los que si engendran consecuencia jurídicas.”³¹

“Desde el punto de vista de las voluntades que intervienen en la formación del acto, pueden dividirse los actos administrativos en actos constituidos por una voluntad única y actos formados por el concurso de varias voluntades.

³⁰ Op. Cit. Pág. 275.ñ

³¹ Fraga, Gabino. Op. Cit. Pág. 230 y 231.

El contrato constituye otro tipo de acto jurídico en el cual existe la concurrencia de varias voluntades. Sin embargo, los caracteres del contrato que hemos explicado con anterioridad (supra, núm 20) impiden que sea considerado un acto administrativo tal como a este lo hemos definido (v. Núm. 49) y ni mucho menos un acto propio de la función administrativa.

Partiendo de la relación que guarda la voluntad creada del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: 1) El acto obligatorio, reglado o vinculado y 2) El acto discrecional.

El acto obligatorio es el que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. En esta clase de actos la ley determina exactamente no solo la autoridad competente para actuar sino también si esta debe actuar y como debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo de no dejar margen a diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que el agente haga de las circunstancias del caso. Este tipo de actos es el que la jurisprudencia y doctrina de los Estados Unidos de América se conoce con el nombre de actos ministeriales y constituye la base para determinar la procedencia del writ o mandamus”.³²

“El acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse en que momento debe de obrar o como debe obrar o en que fin de contenido va a dar su actuación. Por lo general, de los términos mismos que use la ley podrá deducirse si ella concede a las autoridades una facultad discrecional.

“Desde el punto de vista del radio de acción de los actos administrativos, estos se pueden clasificar en actos internos y actos externos, según que solo produzcan

³² Fraga Gabino. Op. Cit. Pag. 231.

sus efectos en el seno de la organización administrativa o trascienda fuera de ella.”³³

Por razón de su finalidad, los actos administrativos pueden separarse en actos preliminares y de procedimientos, en decisiones o resoluciones y en actos de ejecución.

“Los actos administrativos de admisión son los que dan acceso a un particular a los beneficios de un servicio público, estos actos de admisión tiene lugar cuando se trata de un servicio que solo se prestan a un numero limitado de personas, o a personas que se encuentran en determinadas condiciones, a diferencia de otros servicios que solo requieren el cumplimiento de determinadas exigencias legales.

“Los actos de aprobación son los actos en virtud de los cuales una autoridad superior da su consentimiento para que un acto de una autoridad inferior pueda producir sus efectos.”³⁴

“Finalmente, entre los actos destinados directamente a ampliar la esfera de acción de los particulares se encuentra la concesión administrativa;

Pasando ahora al estudio de los actos destinados directamente a restringir la esfera jurídica de los particulares, encontramos en primer termino las ordenes administrativas. Estas constituyen actos administrativos que imponen a los particulares una obligación de dar o hacer o de no hacer llamándose, según el caso, mandatos o prohibiciones.

Por lo que hace a la expropiación por causa de utilidad publica, debemos decir que constituye un acto por medio del cual el Estado imponen a un particular la cesión de su propiedad por causa de utilidad pública, mediante ciertos requisitos,

³³ Op. Cit. 232 y 233

³⁴ Fraga, Gabino. Op. Cit. Pág. 235

de los cuales el principal es la compensación que al particular se le otorga por la privación de esa propiedad.

Las sanciones y la ejecución forzada constituyen actos administrativos por medios de los cuales la autoridad administrativa ejercita coacción sobre los particulares que se niegan a obedecer voluntariamente a los mandatos de la ley o a las ordenes de la referida autoridad.”³⁵

En tanto para el autor Rafael I. Martínez Morales considera que:

“El acto administrativo, en tanto declaración unilateral de voluntad de una autoridad administrativa, puede crear, modificar, transmitir, reconocer, registrar o extinguir derechos y obligaciones. Estos derechos y obligaciones son de carácter subjetivo; están referidos a casos concretos.

Dentro de la idea anterior está la creación de derechos, ya sean personales o reales. Se crearán derechos personales, por ejemplo, en el otorgamiento de una beca, el permiso de pesca; y habrá creación de derechos reales en la expropiación, en la regularización de tierras. Lo normal es la creación de derechos personales y la excepción es la constitución de derechos reales”³⁶

También considera los efectos frente a terceros, manifestando:

“Aunque la creación, la modificación, la transmisión, el reconocimiento, el registro o la extinción de derechos u obligaciones que contiene el Acto Administrativo se dirigen a un individuo en especial, resulta lógico que en la mayoría de las veces surta también efectos frente a terceros y, desde luego, siempre frente al propio órgano que lo haya emitido.

³⁵ Op. Cit. Págs. 239 y 240

³⁶ Martínez Morales Rafael I. Derecho Administrativo, 1er. Y 2º. Curso, 4ª edición, editorial Oxford, México 2000. Pág. 243.

Ejemplos de Actos Administrativos que tienen efectos frente a terceros son una patente de invención, la tarifa para la prestación de un servicio público, una licencia sanitaria, el registro de un título profesional, la incorporación de una escuela al sistema educativo oficial, las inscripciones en el registro público de la propiedad.”³⁷

Por su parte el maestro Gabino Fraga sostiene:

“Ya al ocuparnos de la definición del acto administrativo hicimos notar que su efecto consiste en generar, modificar o extinguir una situación jurídica individual o condicionar para un caso particular el nacimiento, modificación o extinción de un situación jurídica general. También nos referimos al clasificar los actos administrativos a la división que entre ellos puede hacerse, por razón de su contenido, en actos destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares, actos destinados a restringir esa esfera jurídica, y actos que se limiten a hacer constar un estado de hechos o de derecho.

Indudablemente es exacto que un acto administrativo, además de crear relaciones entre el Poder Público y el particular, origina derechos que entran al patrimonio del mismo particular y que pueden, en consecuencia, ser objeto de contratos y otros actos civiles.”³⁸

Finalmente se refiere a los efectos que se producen respecto a los individuos que han sido ajenos acto administrativo como sigue:

“Tratándose de los actos administrativos se puede afirmar que el principio que regula sus efectos es precisamente contrario al que rige en materia civil, es decir, que la regla general es que las situaciones jurídicas creadas pro el acto administrativo son oponibles a todo el mundo. Así el nombramiento de un

³⁷ Op. Cit. Pág. 243 y 244.

³⁸ Fraga Gabino. Op. Cit Pág 276.

funcionario obliga a todos los administrados a reconocerlo como tal; el otorgamiento de una concesión da al beneficiario un carácter especial frente a todos los individuos, la obtención de un permiso para ocupación de una vía pública, impone a todos la obligación de respetar la ocupación.

Sin embargo, esta regla general tiene su excepción. Existen derechos de los particulares que la Administración está obligada a respetar, o que sólo puede afectar mediante ciertos requisitos. De tal manera que, cuando realiza un acto administrativo, ésta es oponible a todos siempre que observe aquel respeto o cumpla con los requisitos legales establecidos para afectar el derecho. Lo cual, en otras palabras, quiere decir que el acto administrativo no puede violar derechos anteriores creados por otro acto administrativo o por un título especial de derecho público o de derecho privado.³⁹

Para finalizar este punto no podemos dejar de establecer las formas de extinción del Acto Administrativo, para lo cual referiremos primeramente lo establecido por el autor Rafael I. Martínez Morales a saber:

“El Acto Administrativo, al igual que las otras clases de actos jurídicos, se extingue o agota sus efectos por diversas circunstancias que, en el programa de estudio (1986-1993) se clasifican en medios normales y medios anormales.

Los medios normales de extinción o agotamiento del acto administrativo son el *cumplimiento* y la *ejecución forzosa*. Con el concurso de uno u otro de esos medios, y en virtud de la presunción de legalidad, el acto surtirá todos sus efectos frente al gobernado, la administración y ante terceros.

Los efectos pueden realizarse de inmediato (una multa que es pagada en breve tiempo) o bien, perdurar un periodo más o menos largo (el registro de derechos de autor, un pasaporte).

³⁹ Fraga Gabino. Op. Cit. Pág. 279 y 280.

Los medios normales de extinción pueden estar sujetos a la realización de cierta formalidad, según vimos: publicación, notificación, etc., o suspendidos por decisión judicial o por tramitarse un recurso ante la propia administración, y como medios anormales: la revocación, rescisión, la prescripción, la caducidad, el término, la condición, la renuncia de derechos, la falta de algún elemento o requisito del acto (irregularidades), la resolución a un recurso administrativo, la sentencia de tribunal administrativo y el fallo favorable al particular en juicio de amparo..⁴⁰

En los siguientes párrafos hablaremos de estas formas de extinción consideradas por el autor en comentario única y exclusivamente con el fin de señalarlos, y no con fines de análisis toda vez que excedería los alcances de este trabajo.

a) Revocación Administrativa:

“La revocación hace cesar los efectos jurídicos de un acto válido, por convenir a sí a quien lo produjo. Existe tanto en derecho público como en privado, e implica dar si efectos un acto válido; debe decidirla una autoridad competente, en ejercicio de sus facultades, ha de estar prevista en la ley; se emite de oficio, nunca a petición del gobernado no debe causar perjuicio al particular; recae sobre un acto que no ha agotado sus efectos, obedece a un causa de conveniencia al interés general; constituye un nuevo acto administrativo...”

Destacamos que el acto revocado deber ser perfecto y no haber agotado sus consecuencias; el motivo que origina la revocación es de oportunidad y con miras al interés general; en ninguna circunstancia deberá perjudicar derechos adquiridos del gobernando”⁴¹

⁴⁰ Martínez Morales Rafael Op. Cit. Pág. 247, 248.

⁴¹ Martínez Morales Rafael I. Op. Cit. Pág. 248 y 249.

b) Rescisión.

“Es un medio de concluir un negocio jurídico bilateral, por incumplimiento de una de las partes o por alguna causa ajena a la voluntad de éstas, la parte que decide la rescisión no incurre en responsabilidad alguna. Tratándose de los actos administrativos que estamos estudiando, esta vía para concluirlos difícilmente se dará, pues ya quedo indicado que tales actos son de carácter unilateral. Podría citarse, y eso con reservas, a la concesión como un acto administrativo rescindible.

La Rescisión, en el derecho administrativo, corresponde más bien contemplarla dentro de los contratos que celebra el poder ejecutivo.

c) Prescripción.

Es un medio de adquirir derechos o liberarse de obligaciones por el transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley. Esta figura tiene aplicación en derecho administrativo a propósito del acto cuya extinción por medios excepcionales se viene describiendo, por ejemplo, en materia fiscal.

Consideramos que la imprescriptibilidad no es atributo del acto administrativo: debe fijarla expresamente la ley. En caso de que el texto legal sea omiso respecto a la prescripción, se estará a la supletoriedad del derecho común.

d) Caducidad.

Confundida en ocasiones con la Prescripción, la Caducidad es la pérdida de un derecho por falta de actividad de un lapso que fija la ley para su ejercicio. Así, la Caducidad opera tanto para el gobernado como para la administración.

Este medio anormal de concluir los actos administrativos, obedece a la inconveniencia práctica de perpetuar la posibilidad de actuar en determinado asunto. La caducidad, como figura jurídica, se usa en otras ramas del derecho; puede revestir ciertas modalidades en derecho comparado y es la ley la que fija el término en que ha de operar, aunque en derecho civil es posible convenir el plazo para que opere. Así sería legal o voluntaria.

e) El término y la condición

De manera excepcional, el Acto Administrativo puede estar sujeto a Término o Condición para que surta efectos. En tal caso, el cambio radical superveniente en algún elemento del acto o la falta de realización del acontecimiento (condición), puede provocar la extinción anormal del acto cuyos efectos estaban supeditados a término o condición.

f) Renuncia de derechos.

Mediante la Renuncia de Derechos, el particular desiste de los beneficios que contiene a su favor un Acto Administrativo; tal desistimiento puede ser expreso o tácito, ya sea porque le hace saber su decisión al órgano administrativo, o simplemente no ejerce el derecho que tiene. De esta forma, el Acto Administrativo no produce sus efectos y se extingue de una manera *anormal*.

g) Irregularidades e Ineficacias del Acto Administrativo.

En principio, indiquemos que las irregularidades son defectos o vicios de un Acto Administrativo, al carecer de uno de sus elementos o requisitos o ser éstos inadecuados; la ineficacia se refiere a la falta de realización de un acto, es decir, el no producir los efectos para los cuales fue creado.

La Teoría sobre las Irregularidades de los Actos Administrativos constituye uno de los capítulos más difíciles del derecho público. La inexistencia de disposiciones expresas que la regulen, junto con la evidente inaplicabilidad del Derecho Civil, ha hecho que la elaboración de los principios en esta materia quede librada a la doctrina y la jurisprudencia. Por esa razón y tratándose de cuestiones que promueven grandes dudas, incluso en el derecho privado, donde hay textos expresos de carácter general, no es de extrañar las vacilaciones y aun contradicciones en esta materia.”⁴²

h) Nulidad de Pleno Derecho.

“La nulidad de Pleno Derecho es la que prevé la ley con ese carácter o que, en casos excepcionales, ordena la autoridad judicial ante actos administrativos emitidos por algún órgano que resulte claramente incompetente, o porque se haya producido sin respetar mínimamente los procedimientos necesarios, o bien constituya un delito o su objeto sea obviamente imposible.”⁴³

i) Extinción por decisiones dictadas en Recursos Administrativos o en Procesos ante Tribunales Federales y Administrativos en Materia de Amparo.

“Dentro de los medios de control de la legalidad de la administración pública se señalan en nuestro derecho, fundamentalmente, el Recurso Administrativo, el Contencioso Administrativo y el Juicio de Amparo.

Como medios anormales de extinción de actos administrativos, las decisiones a recursos, a procesos contencioso administrativo o judiciales (Amparo), indican que la irregularidad aducida por el particular es o no cierta y, por tanto, se ordena la ineficacia o la nulidad solicitada, o bien se confirma la legalidad del acto

⁴² Martínez Morales Op.Cit. Págs 248 a 251.

⁴³ Martínez Morales. Op. Cit. Pág. 254.

impugnado. También se puede pronunciar en el sentido de que se subsane la irregularidad.

Desde otro enfoque, dichos sistemas de impugnación son los medios de defensa con que cuenta el particular ante el poder público, contra actos que considere lesivos a sus intereses por ilegales o inoportunos; es decir, actos irregulares cuya ineficacia debe ser decidida.

De manera excepcional, en materia tributaria la autoridad podrá solicitar ante los tribunales contencioso administrativos la nulidad de un acto favorable al gobernado”⁴⁴

1.7. El Convenio.

Para determinar finalmente el tipo de acto que se lleva a cabo con la solicitud de pago a plazos y su autorización por las autoridades fiscales debemos analizar todo lo que concierne al convenio para así definir su naturaleza jurídica.

Como ya se menciona el Convenio es una especie del acto jurídico, de carácter bilateral, por concurrir dos o mas voluntades en su conformación, el cual es conceptualizado dentro de nuestra doctrina nacional por el reconocido autor Manuel Borja Soriano quien nos dice:

“Nuestro código de 1928 define el convenio y el contrato en sus artículos 1792 y 1795 de acuerdo con la doctrina diciendo: convenio es el acuerdo de dos o mas personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones. Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.

⁴⁴ Martínez Morales. Op. Cit. Pág 256.

Como se ve en las definiciones de nuestros códigos el genero próximo es el Convenio y la diferencia específica la producción o transmisión de las obligaciones y derechos.⁴⁵

De lo anterior se desprende con claridad que al acto jurídico bilateral se le denomina Convenio en lato sensu, teniendo dos especies atendiendo a los efectos jurídicos que produce, a los que se les denomina convenio en sentido estricto y contrato.

Este punto nos es ampliado por el maestro Rafael Rojina Villegas, quien al respecto puntualiza:

“ Por consiguiente, distingue el Código Civil el contrato del convenio, tomando en cuenta que para el primero se le asigna una función positiva, o sea, la creación y transmisión de derechos y obligaciones; en tanto que para el convenio en sentido estricto, se le da una función negativa: la de modificar o extinguir derechos y obligaciones. Ambas especies quedan comprendidas dentro del concepto de convenio en sentido lato, de tal manera que este es el acto jurídico plurilateral que cumple las cuatro grandes funciones que regula el Código Civil: crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones.⁴⁶

Una vez precisado lo anterior, comentaremos que de acuerdo con la doctrina los convenios tienen Elementos de Existencia y Requisitos de Validez.

Llamamos Elementos de Existencia a aquellos que el acto debe tener de manera ineludible, pues sin ellos nunca llegaría a conformarse y por lo tanto se reputaría inexistentes. Los Requisitos de Validez son aquellos que afectan a los de

⁴⁵ Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. 15ª Edición Porrúa México, 1997. Págs. 112.

⁴⁶ Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Obligaciones Tomo V, Volumen I, Quinta Edición. Porrúa. México, 1985. 613 página. Pág. 119.

existencia en su conformación, y que en su momento pudieran provocar la nulidad absoluta o relativa del acto.

La Doctrina Clásica establece que los Elementos de Existencia del Convenio son el Objeto y el Consentimiento, siendo este definido por el reconocido tratadista mexicano Rafael Rojina Villegas quien nos dice:

“Definición de consentimiento. El consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades que tiene por objeto la creación o transmisión de derechos y obligaciones. En los convenios lato sensu, el consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades para crear, transmitir, modificar o extinguir obligaciones y derechos. Todo consentimiento por tanto implica la manifestación de dos o mas voluntades, y su acuerdo sobre un punto de interés jurídico. Si existe la manifestación de voluntades, pero no existe el acuerdo, no hay consentimiento; si existe esa manifestación y se llega a un acuerdo pero no se trata de un punto de interés jurídico, tampoco hay consentimiento; dos personas manifiestan su voluntad para ocurrir a una cita y se ponen de acuerdo en día, hora y lugar. Este concurso de Voluntades que no tiene interés jurídico no se llama consentimiento. Se requiere, pues, el concurso de voluntades a efecto de crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, para que jurídicamente se integre este elemento en el contrato o en el convenio.”⁴⁷

El otro Elemento de Existencia es el Objeto, en donde la doctrina divide en dos rubros principales, en primer término lo que ha llamado el objeto directo, que refiere principalmente a los efectos jurídicos del acto, es decir, a la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos y obligaciones, y por la otra parte al objeto indirecto que es precisamente la cosa u objeto relacionado con la obligación, este aspecto nos es ampliado por el reconocido tratadista Rojina Villegas quien nos dice:

⁴⁷ Rojina Villegas R. Op. Cit. Pág. 271.

“Desde un punto de vista doctrinario se distingue el objeto directo, que es crear o transmitir obligaciones en los contratos y el objeto indirecto que es la cosa o el hecho que asimismo son el objeto de la obligación que engendra el contrato. A su vez, en la obligación el objeto directo es la conducta del deudor, del indirecto la cosa u el objeto relacionado con dicha conducta.”⁴⁸

La falta de alguno de estos elementos, el objeto y el consentimiento, traen como consecuencia la inexistencia del acto jurídico.

Sin embargo, existen además lo que la doctrina llama requisitos de validez, que se refieren a aquellas circunstancias que de alguna manera afectan o distorsionan a los elementos de existencia, en la conformación del acto, y que aunque permiten al acto jurídico existir en primer término, nace afectado de nulidad, pudiendo ser esta absoluta o no convalidable, o relativa, es decir susceptible de convalidación, estos requisitos son los siguientes:

a) Forma.- Este elemento se refiere precisamente al exterior del acto, es decir si este es oral, escrito privado, escrito público o inclusive si requiere alguna solemnidad especial como en el caso del matrimonio. Al respecto de la forma el tratadista Ernesto Gutiérrez y González nos da el siguiente concepto:

“Conjunto de elementos sensibles que revisten exteriormente a las conductas que tienden a la creación, modificación, transmisión o extinción de los derechos y obligaciones y cuyos efectos dependen en cierta medida de la observancia de esos elementos sensibles según la exigencia de la organización jurídica vigente.”⁴⁹

b) Ausencia de Vicios en la Voluntad.- Por otra parte, se supone que la voluntad de las personas que están creando el acto debe ser libre, y que en caso

⁴⁸ Op. Cit. Pág. 287.

⁴⁹ Gutiérrez y Gonzalez Op. Cit. Pág. 247.

de que esto no ocurra la misma se considerara viciada, por ejemplo de error, en sus variables de dolo y mala fe, violencia, lesión, reticencia.

A este respecto, el mismo maestro Gutiérrez y González nos da un concepto no vicio y nos dice

“Vicio la realización incompleta o defectuosa de cualquiera de los elementos de existencia de una institución.”⁵⁰

Lo anterior significa que siempre que una voluntad se exprese en su origen distorsionada por alguno de los vicios antes mencionados el acto jurídico que se origine carecerá de un requisito de validez y por lo tanto estará afectado de nulidad.

c) Licitud del Objeto. Ahora bien, aunque pudiera parecer obvio en cualquier sistema jurídico, el objeto de la obligación debe de ser lícito, debiéndose considerar ilícito aquello que este en contra de la ley o de las buenas costumbres.

Sin embargo, es de señalarse que aunque la ilicitud en el objeto siempre es una causa de nulidad del acto, no siempre esta nulidad es de carácter absoluto, siendo que en algunas ocasiones se considera convalidable.

Ejemplo: La celebración del matrimonio dentro del año de prohibición establecido en una sentencia de divorcio, siendo en consecuencia en contra de una disposición de un Juez, pues en este supuesto el nuevo matrimonio es solo anulable durante el primer año de su celebración, y en adelante esta causa de nulidad se pierde convalidando el acto que en origen había surgido sin los requisitos de validez correspondientes.

⁵⁰ Op. Cit. Pág. 273.

d) Capacidad. Finalmente hablaremos de la capacidad, encontrándonos que a este respecto el mencionado autor Gutiérrez y González nos da el siguiente concepto:

“Capacidad. Es la aptitud jurídica para ser titular de derechos y obligaciones, y hacerlos valer”⁵¹

Dentro de esta figura, podemos encuadrar también la representación, es decir la capacidad de realizar actos a nombre de una persona diversa, que es en donde encontraremos los mayores supuestos de falta de capacidad, como en los casos en que quien realiza el acto carece de las facultades de representación suficientes, vgr.: vende un inmueble con poder exclusivamente para pleitos y cobranzas y no con facultades para actos de dominio.

⁵¹ Gutiérrez y González E. Op. Cit. Pag. 327.

CAPITULO II.

DE LAS CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones, constituyen la principal fuente de ingresos de todo el Estado Moderno, dada su importancia debemos definir su concepto, elementos, clasificación y sus efectos.

2.1. Definición de Contribución.

El término de Contribución o Tributo significa, en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, que a su vez, se traducen en otras, en servicios públicos en beneficio de la comunidad que los recibe.

Piedra angular del derecho impositivo, la Contribución es la figura principal alrededor de la cual gira actualmente la teoría y la ley fiscal. Sin embargo, los tratadistas más tradicionales analizaban de manera más detallada a una de las especies de la esta, el impuesto, lo que hace que varios de los elementos esenciales de nuestra figura jurídica en cuestión los encontremos estudiados con mayor precisión por los autores y tratadistas de la materia bajo este último rubro.

De primer mano podemos definir como sigue:

“Contribución: De contribuir, éste del latín *contribuere*, de con, junto, y *tribuere*., dar, pagar. Acción de contribuir. Pago que impone el Estado en forma

unilateral, por medio de una ley a una persona física o moral. La constitución estima que este término es sinónimo de impuesto”⁵².

Como antecedente, podemos referir que el término contribución tiene raíces profundas en la historia mexicana; aunque con él se comprenden pagos que hacen los habitante del país que, en determinados momentos, pueden exigirse en forma coactiva, en el fondo también aludía a una colaboración contando con la conformidad del obligado. Durante casi todo el siglo pasado, cuando menos a nivel fundamental, fue el término de uso común para referirse a ese tipo de aportaciones, en la Constitución de 1857, aparece reiteradamente (arts. 31, frac. II, 68, 72, frac. VII; 112, frac. I) en cambio, la palabra impuesto no aparece ni una sola vez; ésta se incorporó por primera vez en esa carta en el año de 1874 en que se utilizó mediante la fórmula actualmente en vigor y contenida en el inciso h) del artículo 72 de la Constitución de “contribuciones o impuestos”

Con el tiempo y por virtud de diversas reformas el termino Contribución, aunque sigue apareciendo en la constitución actual , ha cedido su lugar a favor del término impuesto que acogió y desarrolló la doctrina, y que ahora es el prevaleciente.

Pasando ya a las definiciones de la figura en comento, nos encontramos que el Tratadista Adolfo Arrijo Vizcaíno entiende por tal “la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”⁵³

El maestro Emilio Margain Manautou, expresa lo siguiente: “El tributo o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto

⁵² Derecho Constitucional Mexicano, Diccionario Jurídico, Editorial Harla. Vol 2. México 1995. Pág. 15.

⁵³ Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1996, páag. 117.

activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”⁵⁴

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

Es importante hacer mención que la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación que se contiene en el artículo 6º, la que si bien es cierto incurre en imprecisiones, posee una importancia innegable por formar parte de nuestro derecho Positivo, estableciendo textualmente: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en la leyes fiscales durante el lapso en que ocurran”.

Como puede advertirse, el Código Fiscal más que proporcionar una definición se concreta a señalar en términos vagos e imprecisos, cuando se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en que consiste y cuales son los elementos que le dan origen, omitiendo mencionar quienes forman parte de él, olvidando aclarar el contenido económico de las contribuciones, así como que considera como contribución a los impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social, facetas y definiciones que se explicaran mas adelante.

En México la palabra Contribución alude al genero: Tributo, siendo éstos la parte más importante de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades, sin embargo la terminología se presta a confusiones, afortunadamente en varias ejecutorias la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido:

⁵⁴ Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 7ª. Edición. México 1983. pág. 237.

“Tributo: su estudio debe realizarse con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la ley. Aun cuando la ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido “derecho” en tanto las autoridades responsables lo conceptúan como un “derecho de cooperación” y el quejoso sostenga que es un “impuesto especial”, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo de amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes. TSJF. VII Época, Vol. 70, 1ª Parte, página 35. AR 1864772. Cía Operadora de Teatros, SA. 22-X-72. Cita. 3 precedentes.

Derivado de las definiciones vertidas anteriormente tenemos que toda Contribución o Tributo, presenta las siguientes características según la autora Refugio de Jesús Fernández Martínez:

“1. Es una prestación porque la obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de que el contribuyente se desprenda de una parte de su riqueza generada, ya se trate de un ingreso, utilidades o rendimientos, para ser entregados 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.”⁵⁵

El pago en dinero, deberá hacerse en moneda de curso legal en la república Mexicana, o sea en pesos de acuerdo al o establecido por el artículo 1º de la Ley monetaria vigente y por pago en especie se efectúa mediante entrega de bienes de valor económico en moneda nacional o susceptible de valuarse económicamente, por ejemplo, el impuesto federal sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la nación como las concesionarias de canales de televisión y que consisten cubrir sus impuestos oponiendo a disposición del Estado un porcentaje de su tiempo programado en sus transmisiones.

⁵⁵ Fernández Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal. Editorial MacGraw Hill. México 1998. Pág 155.

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 o tributaria.

5. Deben ser establecidas en una ley, es decir la obligación de pagar una contribución debe surgir de la ley que la establezca-

6. Deben ser generales y obligatorias. Estas características surgen de la naturaleza propia de toda ley fiscal.

7. La contribución encuentra su fundamento jurídico en el poder fiscal, en virtud de que el Estado la establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados, derivado de la naturaleza propia de ente público.

8. Las contribuciones deben ser justas, o sea que la contribución establecida impacte de una manera lo más cercana posible a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

9. La finalidad del establecimiento de las contribuciones es la de proporcionar recursos económicos al estado, para sufragar los gastos públicos.”⁵⁶

Es tal la importancia de definir a las diversas contribuciones en un sistema legal, que inclusive estas son elevadas a la categoría de ley, como acontece en nuestro sistema jurídico, en donde, como se hizo mención en el capítulo anterior, dentro del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, se establecen las diversas definiciones legales de cada una de estas variantes de la Contribución.

⁵⁶ Fernández Martínez Refugio. Op. Cit. pág 156.

En lo concerniente al Impuesto, la mas difundida de las contribuciones, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación nos dice en su fracción I:

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

Como podemos observar de la definición legal, esta se realiza a través de un criterio de exclusión, poco apropiado para el establecimiento de un concepto legal, y de donde se pudiera desprender que toda aquella contribución que no encuentre cabida en las demás definiciones, se considerará un impuesto.

Ya desde el punto de vista doctrinal nos encontramos con que los diversos autores nos han dado conceptos específicos al respecto del Impuesto, entre estos el tratadista mexicano Raúl Rodríguez Lobato quien nos precisa:

“Por nuestra parte consideramos que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁵⁷

De esta definición, podemos decir que la nota distintiva del impuesto con respecto a otras contribuciones será el que el contribuyente no recibe por esta contraprestación o beneficio directo o inmediato.

Continuando con las definiciones legales, la fracción II del referido artículo 2º, del Código Fiscal, nos proporciona la correspondiente a las Aportaciones de Seguridad social, preceptuando:

Artículo 2º. ...

⁵⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Harla, México, 2ª edición 1986, 309 páginas. Pág- 61

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

Por lo consiguiente, podemos establecer que el punto importante de esta contribución será su origen y destino que estará relacionado con el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social.

En lo concerniente a esta especie de la contribución, pero en el ámbito de la doctrina, el tratadista Mayolo Sánchez a este respecto nos comenta y establece las siguientes características:

“En el campo de la doctrina a este tipo de contribuciones especiales, se les conoce con la denominación de contribuciones parafiscales.

a). No se incluye su producto en el presupuesto del Estado.

b) En condiciones normales, la recaudación no está a cargo de los organismos fiscales del estado, sino que la autoridad legalmente encargada de administrar las aportaciones de seguridad social, cuenta con los elementos propios para la recaudación y exigibilidad de las mismas.

c) El importe de lo recaudado no ingresa a la tesorería del estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.”⁵⁸

Son ejemplos clásicos de este tipo de contribución las cuotas obrero patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social.

⁵⁸ Sánchez Hernández Mayolo. Derecho Tributario, Tomo II, 3ª. Edición. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2000. Pág. 163

A continuación, aunque de menor rango, las contribuciones de mejoras, como especie de la contribución, también es definida en la ley citada, esta vez en su fracción III del artículo 2º que menciona:

Artículo 2º.....III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Sobre el particular, podemos sostener que esta contribución se distingue del resto por el beneficio directo que recibe el contribuyente de una obra pública, no solo por su uso directo, como pudiera ser en el caso de alumbrado público o asfaltado de avenidas y calles, sino también en el aumento de la plusvalía de sus propiedades por el mejoramiento de los servicios, accesos e instalaciones en donde se encuentra ubicado un bien raíz.

En lo relativo a los derechos, figura de importancia en la práctica por su utilización frecuente por el contribuyente ordinario, el multireferido artículo 2º del Código Fiscal, en su fracción IV es definido así:

Artículo 2º...IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De lo anterior, es evidente que la nota distintiva en este caso será el aprovechamiento de bienes del dominio público o la recepción de un servicio que presta el estado en sus funciones de derecho público.

Desde el punto de vista doctrinario, el tratadista Rodríguez Lobato nos define a los derechos de la siguiente forma:

“Los derechos son contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”⁵⁹

Para el reconocido investigador en materia fiscal del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Gerardo Gil Valdivia los derechos son:

“Son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación...”⁶⁰

Por su parte el maestro Margain Manautou, refiriéndose a esta misma figura nos comenta:

“En nuestra legislación fiscal federal encontramos que los derechos son contraprestaciones que se pagan tanto cuando el estado ejerce o no un monopolio sobre el servicio, como cuando el servicio es provocado o impuesto a través de una ley, y se da la impresión de que los derechos se pueden exigir tanto por la administración activa y como por la delegada del poder ejecutivo.”⁶¹

Cuando realizamos este análisis de los ingresos de la Federación dejamos asentado que, de ello, los ingresos tributarios solamente son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

⁵⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Harla. México. Porrúa, 1ª. Edición. 1996. Pág. 77

⁶⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Voz Derechos. Porrúa, México, 3ª edición 1989, tomo D-H. Pág. 1048.

⁶¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 7ª. Edición. México, 1983. 359 pp. Pág. 110

A fin de precisar la naturaleza de estos gravámenes y avocarnos a sus elementos debemos recurrir a lo manifestado por el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez:

“Debemos recurrir a la doctrina, que nos proporciona una figura adecuada al caso denominada Contribuciones Especiales, que se establece por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras pública o por el establecimiento de servicio cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Tratándose de ingresos derivados de los tributos, como los recargos, las multas y los gastos de ejecución, conforme a nuestro Código se considera que participan de la naturaleza de los ingresos tributarios, por ser accesorios de ellos.”⁶²

2.2. Elementos de las Contribuciones.

Al estudiar la Potestad Tributaria, establecimos que, ésta se manifiesta en el poder del Estado para establecer las contribuciones en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos de las contribuciones: objeto, sujeto, base y tarifa o tasa; y que la manifestación de esta poder concluye precisamente con la culminación del proceso legislativo, razón por la cual a partir del momento en que la ley entra en vigor, los sujetos de la Relación Jurídico Tributaria, que nace con la realización del hecho imponible, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en este ordenamiento, ambos sujetos, ambos ligados al cumplimiento de sus disposiciones.

⁶² Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. Limusa-Noriega Editores. México 2000. Pág. 68.

Estos centros de imputación del Derecho Tributario, como en toda relación de derecho, pueden tener el carácter de sujetos activos y de sujetos pasivos. Sin embargo, por la naturaleza especial de nuestra materia, ambos sujetos tienen características particulares que es necesario precisar.

Esto es conceptualizado por el tratadista Margain Manautou, dentro del rubro de la obligación tributaria, que define como sigue:

La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”⁶³

Mas adelante en esta misma obra con mayor precisión señala:

“Con base en las ideas expuestas, la relación jurídico tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídico tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación.”⁶⁴

Como en toda obligación jurídica, los elementos de la obligación fiscal son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La presencia de estos elementos es importante para que la obligación pueda tener vida jurídica. En ausencia de alguno de ellos la obligación no existe, no ha nacido, puesto que todos son vitales par la existencia de la obligación.

Estos elementos, vamos a resumirlos en cuatro: sujetos, objeto, base y tarifa o tasa, y se estudiaran a continuación.

⁶³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autonoma de San Luis Potosí, 7ª. Edición. México, 1983. 359 pp. Pág. 246

⁶⁴ MARGAIN MANAUTOU, Idem. Pág. 294

1.1.1 Sujetos.

En toda relación jurídica, encontraremos normalmente a dos partes, un sujeto activo titular del derecho o acreedor de la obligación jurídica, y un sujeto pasivo, es decir el obligado o deudor del objeto de la relación, categorías que recaerán en forma necesaria en personas reconocidas como tales por el sistema jurídico en vigor.

Sujeto Activo.

En materia tributaria, el sujeto activo ordinariamente será el propio Estado en cualquiera de sus ámbitos de competencia, si bien esto no es una regla ineludible, pues históricamente podemos encontrarnos algunos casos, principalmente en la Edad Media, en donde la calidad de recaudador de impuestos era atribuida como concesión a un particular asociado al Estado.

Como se menciono anteriormente, gran parte de los tratadistas analizan los elementos de las Contribuciones dentro del estudio del Impuesto, sin que esto implique que estos corresponden en forma exclusiva a este, sino que por el contrario, por tratarse de la figura mas representativa de la Contribución, en ella se encuentran los elementos principales de esta, que serán repetidos en el resto de las contribuciones, a las que ya se hizo referencia especifica, con ligeras variables, atendiendo a su propia y especial naturaleza de cada una de ellas.

Es claro que esta definición, atiende a la realidad de nuestra estructura orgánica como estado Mexicano, de ser una república federal, pues obviamente en un estado unitario, o en donde coexistiendo con los municipios se encuentran las denominadas autonomías, como en el caso de España, esta definición no sería aplicable, siendo en realidad una definición operativa para la realidad jurídica mexicana.

Para el tratadista Ernesto Flores Zavala, manifiesta:

“Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos según la fracción II del artículo 115 Constitucional.”⁶⁵

En tanto para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez hace la siguiente afirmación:

“El principal destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal, es el que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel; Federación, Estados, Municipios y otros entes públicos, por lo que de esta aseveración podemos derivar la regla general para determinar quienes son o pueden ser los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Esta regla general presenta excepciones.

El sujeto activo en toda relación jurídica, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado sino, por el contrario, se presenta como facultad la obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene derecho sino también la obligación de hacerlo.

⁶⁵ Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los impuestos. Editorial Porrúa, México 1984, Pág. 54.

En nuestra materia nos encontramos con sujetos que no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídica tributaria. Estos entes son los denominados “Organismos Fiscales Autónomos”, ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, de las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda”.⁶⁶

Estas son según esta concepción se origina por cuotas ante el IMSS, ISSTTE, INFONAVIT, derechos de Caminos y Puentes Federales, derechos de Aeropuertos, etcétera.

Como ya vimos los tratadistas afirman que en la obligación tributaria el carácter de sujeto activo recae invariablemente en el fisco, en consecuencia no se admite que un particular pueda adoptar ese carácter, sin embargo sí es posible presenciar el caso de particulares como sujetos activos de la obligación fiscal, en donde se contemplan no sólo las obligaciones de hacer, no hacer y permitir o tolerar, sino también obligaciones de dar, como es el caso de devoluciones de tributos indebidamente percibidos por el fisco en una situación determinada.

Para tal caso existe los ejemplos siguientes: el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que deberá devolverse las cantidades pagadas indebidamente, así como el artículo 23 del mismo Código, que los contribuyentes que se encuentren obligados a pagar contribuciones mediante la presentación de declaración podrán optar por compensar las cantidades que tienen a su favor. Otro ejemplo es el artículo 34 del mismo ordenamiento expresa que las autoridades están obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados en forma individual, así como dentro del artículo 3º de la

⁶⁶ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. Limusa-Noriega Editores. México 2000, 3ª edición. Pág 117 y 118.

Ley del IVA se desprende que aunque la Federación, el Distrito Federal, los estados y los municipios, aún cuando, conforme a otras leyes o decretos, no estuvieren obligados a pagar impuestos, deberán de cualquier forma aceptar la traslación que se les haga de dicho impuesto.

Finalmente mencionaremos otras obligaciones consideradas como inherentes para dar certidumbre, justicia y equidad en la relación jurídica tributaria sólo fines enunciativos:

1. Asistencia y orientación técnica.
2. Contestar consultas.
3. Designación de síndicos para casos de representación de los particulares en programas de prevención y resolución de sus problemas.
4. Existiendo resoluciones favorables a los particulares ésta no podrá ser modificada o revocada por otra autoridad fiscal superior, sino que deberá demandar en calidad de actores su nulidad ante las autoridades competentes probado la improcedencia ala luz de las disposiciones fiscales aplicables.
5. Prohibición de condonación de recargos o de no aplicar actualizaciones de créditos fiscales, solo podrá hacerlo parcialmente respecto a las multas.

Sujeto Pasivo.

Pasando al estudio del sujeto pasivo dentro de la legislación tenemos, que el artículo 1o del Código Fiscal expresa quienes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalarse que: “Las persona físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”... de lo cual surgen dos tipo se de sujetos pasivos: personas físicas y

morales, sean nacionales o extranjeros , y en el caso de las personas físicas cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio etcétera.

Como se ha visto, la calidad del sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados. Ahora bien, aunque no es frecuente que esta calidad recaiga en el Estado, tampoco es improbable que pueda ocurrir, sólo en los casos que la ley tenga previstos de manera expresa, los entes públicos podrán tener ese carácter. Esta situación se encuentra en diferentes preceptos de la legislación fiscal mexicana como ya dijimos lo plantea este artículo en su párrafo segundo que será “únicamente cuando las leyes lo señalen” contempla que por disposición de los propios preceptos aplicables los estados extranjeros también pueden ser sujetos de contribuciones, esta situación podría presentarse cuando por falta de reciprocidad internacional el Estado mexicano fuera considerado sujeto de obligaciones fiscales en otro país.

Así también lo prevé, el artículo 36 de la Ley Aduanera, señala que la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas; así como las entidades de la administración pública paraestatal, deberán pagar los impuestos al comercio exterior.

Por ello, sostiene, existen diversas razones para que el Estado haga las veces de sujeto pasivo y sujeto activo en la misma relación obligacional, pues ningún proveedor vendería al Estado un bien cuya enajenación estuviera gravada con el impuesto al valor agregado, si el comprador no aceptase la traslación del gravamen; en otros casos, tal vez la posición del Estado como empresario dejaría en desventaja a particulares dedicados al mismo giro, si aquel no estuviese que pagar impuestos.

En este sentido, Adolfo Arriola Vizcaíno manifiesta “...Por personas físicas entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente

el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecidos su domicilio social.”⁶⁷

Ahora bien, es preciso determinar la diferencia que existe entre el causante real y el responsable del pago de un tributo; de manera aparente y en múltiples ocasiones, el Estado atribuye la imposición a varias personas, lo cual no concuerda con la realidad. Por lo que Arturo de la Cueva, establece: “Existe la obligación directa propia a la cual debe hacer frente el principal obligado, si bien coexiste con la obligación de otros, como en el caso de la responsabilidad solidaria, en donde otros sujetos también tienen que afrontar las consecuencias, de no observar ciertas obligaciones, aunque no sean causantes directos de la carga tributaria.”⁶⁸

En tanto Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, considera:

“Se puede dar el caso (como de hecho sucede), que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otra circunstancia que analizaremos posteriormente, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el sujeto del impuesto y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro puesto que de ninguna manera se produce la liberación del adeudo.”⁶⁹

⁶⁷ Arrijoa Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Colección de Textos Jurídicos, Editorial Tehmis, México 1996, pag. 120.

⁶⁸ De la Cueva Arturo, Justicia, Derecho y Tributación. Porrúa, México 1989, pág 189.

⁶⁹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. Limusa Noriega Editores, México 2000. 3ª edición. Pág. 119.

El otro tipo de sujeto pasivo, es el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de ley se encuentra obligado al pago de la obligación tributaria

“En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en un ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Independientemente de lo anterior, en esta materia la ley no hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como responsabilidad solidaria y en forma taxativa los regula, por lo que, de realizarse estos supuestos los sujetos quedan como deudores solidarios al crédito fiscal.”⁷⁰

Conforme a las consideraciones mencionadas, y con base en lo dispuesto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, podemos derivar los siguientes tipos de responsabilidades como mera observación:

1. Responsabilidad Solidaria por Retención o Recaudación.
2. Responsabilidad Solidaria de Representación; como lo son representantes de contribuyentes no residentes en el país, síndicos o liquidadores o cualquier situación en la que se deba realizar pagos por cuenta de los contribuyentes.
3. Responsabilidad Objetiva; se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.
4. Responsabilidad Voluntaria, aquellas situaciones en las que por expresión manifiesta se asuma la responsabilidad del pago del adeudo o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

⁷⁰ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Idem. Pág. 120.

Por lo que en conclusión, razona “la solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de los efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario”⁷¹

La presencia del responsable solidario en la relación jurídico fiscal es importante, porque por medio de ella el fisco establece formas y apoyos para controlar las obligaciones fiscales. Ejemplo: cuando la autoridad les asigna el carácter de responsables solidarios a los patrones que pagan sueldos gravados con contribuciones, a los Notarios y a otros Fedatarios Públicos que dan fe, de diferentes actos gravados, o bien cuando les de ese carácter a los funcionarios dirigentes de las personas morales obtiene aliados y colaboradores para el control y cumplimiento de las disposiciones, ya que éstos van a poner especial interés en que se cumplan las obligaciones fiscales, porque están conscientes de que si no lo hacen así, su negligencia produce la evasión, entonces ellos, por disposición de ley tendrían que sumir el carácter de responsables solidarios y el fisco les exigiría que cumplieran con la obligación, independientemente de las sanciones a que podrían hacerse acreedores por su incumplimiento.

Por último queda sólo referir los elementos necesarios de dicho sujetos pasivos:

1. La capacidad.
2. La residencia y el domicilio.
3. La nacionalidad.
4. La ocupación de las personas.

⁷¹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Ibidem. Pág. 121.

2.2.2. Objeto.

De evidente importancia será el objeto de la contribución, es decir sobre que recaerá el poder impositivo o tributario del Estado, el que es denominado de igual forma como hecho imponible.

A este respecto, el mencionado tratadista e investigador en derecho fiscal Gerardo Gil Valdivia en su participación al Instituto de Investigaciones Jurídicas, nos señala:

“Hecho imponible.- expresión que denota la conducta o situación previa en la ley, que genera el crédito fiscal. Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previo por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma.”⁷²

Lo anterior significa que, atendiendo al objeto nos encontraremos contribuciones que gravan el ingreso o la renta, otras el consumo, la importación, la adquisición de bienes inmuebles; estos en el ámbito de los impuestos, pero al respecto de otras contribuciones se gravará la recepción de un servicio público, los servicios de seguridad social o las mejoras que se reciban por una obra pública.

Para Sainz de Bujanda, en la misma obra contribuye afirmando: “El objeto o hecho imponible, atendiendo a su aspecto material puede ser clasificado de la siguiente manera:

a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.

⁷² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano. Porrúa, México, 3ª edición 1989, tomo D-H. Pág. 1572. Voz Hecho Imponible

b) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.

c) El estado, situación o cualidad de la persona.

d) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.

e) La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o sobre cosas, sin que a ellas se adicione acto jurídico alguno del titular.”⁷³

Para mayor abundamiento de la aplicación práctica del objeto o hecho imponible podemos citar la jurisprudencia emitida por nuestros tribunales federales de amparo que a continuación se cita:

RENDA, DETERMINACION CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUS DIFERENCIAS. En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva". La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del

⁷³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Op. Cit. Pág. 1576.

código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales juris tantum, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto. Fuente: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: 217-228. Sexta Parte, página 541.

En tanto Ernesto Flores Zavala define: “Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Generalmente el objeto le da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de captación.”⁷⁴

Por lo que se refiere al autor Hugo Carrasco sostiene: “El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación que el sujeto pasivo debe dar al fisco.”⁷⁵

⁷⁴ Flores Zavala Ernersto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los impuestos. Porrúa. México, 1984. Pág. 108,109.

⁷⁵ Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal 1. IURE Editores. México 2003, Pág. 19.

Al igual que en materia civil, en la obligación el objeto fiscal atañe a los siguientes aspectos:

a) Dar. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

b) Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.

c) No hacer. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal. Es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin que cumplan los requisitos exigidos por la leyes.

“La obligación fiscal tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, en cuanto que ello sirve de base o ,medida para aplicar una contribución.”⁷⁶

Comentando lo visto, hay tres formas esenciales, que pueden asumir el objeto del tributo:

1. La posesión de la riqueza, o sea, el capital.
2. La capacidad para adquirir riqueza, es decir, la renta.
3. El gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo.

Finalmente sobre este aspecto Doricela Mobarak, sostiene: “En este caso el objeto de la obligación queda conformado por la conducta tolerante o permisible

⁷⁶ Carrasco Iriarte Hugo. Op cit. Pág. 19.

que deben adoptar a las personas que se someta a la inspección, ya que de mercancías, documentos, domicilios, o cualquier otro elemento que pueda proporcionar a la autoridad fiscal, la certeza de que han cumplido, con las disposiciones jurídicas que están obligadas a observar.

Para hacer una clasificación de las obligaciones fiscales, atendiendo a las diferentes formas que puede revestir su objeto, es necesario decir que en la relación jurídica que surge con motivo de la actualización y vigencia de una obligación de esta características, se originan dos tipos de obligaciones, 1) sustantivo o sustancial, cuando el objeto de la obligación consiste en dar, es decir, en pagar una suma de dinero; y 2) las de carácter adjetivo o formal, y surgen cuando los gobernados, para cumplir con ellas tienen el deber de realizar una prestación consistente en hacer, no hacer o permitir o tolerar.

En relación con este tema, se afirma que el cumplimiento de una obligación sustancial presupone siempre la presencia de obligaciones formales, porque éstas constituyen los instrumentos que permiten el perfeccionamiento de aquella. No obstante, existe en la relación jurídico fiscal muchos ejemplos de personas que tienen a su cargo solamente obligaciones formales o adjetivas pero no son sujetos de las obligaciones sustantivas. En estos casos se encuentran las personas que están exentas del pago de contribuciones, las que en muchas legislaciones no tienen en efecto la obligación de pagar, pero sí están obligadas a llevar contabilidad, y a presentar avisos, declaraciones y manifestaciones.⁷⁷

2.2.3. Base.

Para la estimación de cualquier contribución, es necesario contar con un supuesto a partir de la cual se realizará la estimación o cuantificación del tributo, a esto la doctrina le denomina base.

⁷⁷ Mobarak Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público. McGraw hill. México 1997. Pág. 145, 146.

En este aspecto, el antes mencionado autor Mayolo Sánchez nos aporta la siguiente definición:

“Es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Ejemplo número de litros de alcohol producidos; cantidad percibida por concepto de salario u honorarios, etc.”⁷⁸

Por su parte el autor Hugo Carrasco sostiene y enumera:

“Que la base de una contribución es la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, por ejemplo: la renta percibida, número de litros producidos, etcétera. Ésta se determina menos las deducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable.

La base gravable, debe estar medida de alguna manera por el precio, el valor, el peso, el volumen, la altura, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otra forma mensurable.

Clasificación de la base gravable:

- a). Base Pura.- Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.

- b). Base Disminuida.- es aquélla en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.

⁷⁸ Sánchez Hernández Mayolo. Op. Cit. Pág. 211

c.) Base Amplia.- Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad, así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación de consumo, etcétera.

d). Base Restringida.- en esta, el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes públicos de la Federación, de los estados o del Distrito Federal.”⁷⁹

Aquí cabe resaltar en lo referente a la cuantía que, se debe reflejar en una cantidad de dinero, la que, cuando se aplica a la tasa o tarifa a la contribución por pagar, incide en los bolsillos de los gobernados, esta suma siempre debe ponderarse según la capacidad económica de los particulares. Es decir, el hecho imponible debe respetar los límites naturales de la imposición, que consiste en no agotar o asfixiar la fuente e impactar en un sacrificio mínimo y necesario de aquellos respecto de los cuales , obtiene ingresos para satisfacer el gasto público.

Con mayor claridad al respecto de este concepto, podemos citar como ejemplo la jurisprudencia definida emitida por nuestros tribunales federales de amparo que a continuación se cita:

POZOS ARTESIANOS, IMPUESTO PARA USO DE AGUA DE. LEY DE INGRESOS DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA EL AÑO DE 1954. ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVA. Es infundado el argumento de que la única forma de que el impuesto sobre el aprovechamiento de aguas de pozos artesianos fuera proporcional y equitativo sería gravando al usuario según la cantidad de agua consumida y no como lo establece el artículo 535 reformado, por el diámetro de descarga de la bomba de extracción, con lo cual se viola el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal, ya que la ley impugnada toma como base para el cobro del impuesto de que se trata el consumo del agua, calculado en razón del diámetro de los tubos de descarga en relación con la tarifa progresiva correspondiente, porque es evidente que el diámetro instalado por el causante corresponde al consumo que hace del agua del subsuelo, independientemente del tiempo que la utilice, pues de no necesitar todo el volumen de agua que permite ese diámetro, es indudable que instalaría uno menor que correspondiera a sus necesidades de consumo del líquido y consecuentemente para cubrir una cuota

⁷⁹ Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, IURE Editores. Página 96.

menor en el impuesto; pero de no proceder en esta forma es porque consume y requiere del volumen de agua que se deriva del diámetro del tubo por él instalado tal y como la ley lo prevé para calcular el consumo y fijar el impuesto. Aunque es cierto que el sistema de medidores es más preciso y que la Ley de Hacienda ha establecido ese sistema para medir el consumo de los pozos artesianos, ello no demuestra que el sistema de diámetro no tome en cuenta el consumo del agua, atendiendo a las razones que anteriormente se dan. Fuente. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Tomo: 217-228. Sexta parte. Página: 541.

Finalmente encontramos que la autora Refugio de Jesús Fernández define:

“La base de las contribuciones está representada 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, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producido, monto de los ingresos percibidos a la cual se le aplica la tasa, cuota o taifa correspondiente.”⁸⁰

2.2.4. Tasa y tarifa.

Como ya se ve, este punto se encuentra íntimamente ligada con la base para la determinación materia de la contribución, en un claro ejemplo de las matemáticas aplicadas al derecho la cual nos es definida por el mencionado tratadista Mayolo Sánchez diciendo:

“Esta representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Así por ejemplo las tarifas de la ley del impuesto sobre la renta a las que deben ajustarse las empresas y las personas físicas para el pago de dicho gravamen, según el objeto que realicen.”⁸¹

No obstante lo anterior podemos afirmar que se coincide con el criterio de la autora Refugio de Jesús Fernández al separar su definición como sigue.

⁸⁰ Fernández Martínez Refugio de Jesús. Editorial MacGraw Hill. México 1998. Página 158.

⁸¹ Sánchez Hernández Mayolo. Op. Cit. Pág. 211

“La tasa de la contribución. Está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución: 10 por ciento, 15 por ciento.

La tarifa de la contribución. Está constituida por las líneas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.”⁸²

En nuestra legislación, se contempla la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

Por su parte el tratadista e investigador J. Alfonso Luna Staines, a este respecto nos establece:

“Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, derechos o impuestos que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realicen, existen diversos tipos de tarifas y las definiciones de las mismas se desprenden de diversas disposiciones jurídicas. En este contexto, encontramos que las mas frecuentes son tarifas de derrama, la proporcional y las progresivas.”⁸³

De manera mas especifica, debemos resaltar que existen diversos tipos de tarifas, entre las cuales encontramos las siguientes: De Derrama, Fija, Proporcional y Progresiva.

Sobre el particular Rodríguez Lobato nos comenta:

“La tarifa es De Derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones especificas previstas por la ley para

⁸² Fernández Martínez Refugio de Jesús. Op Cit. Pág. 158.

⁸³ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Porrúa, México, 3ª edición 1989, tomo P-Z. Pág. 3055. Voz Tarifas.

el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales.

La tarifa es Fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que deberá pagarse por unidad tributaria.

La tarifa es Proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Las tarifas Progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera a aumentos sucesivos corresponden aumentos mas que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta mas que proporcionalmente en relación con el valor gravado.”⁸⁴

En tanto el autor Hugo Carrasco Iriarte agrega otra clasificación::

“...d) Tasa Regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.”⁸⁵

No es de pasarse por alto la constante polémica que existe al respecto de la tasa progresiva, encontrándonos que cada vez que el Poder legislativo establece una contribución con este tipo de tasa, indefectiblemente los contribuyentes afectados ocurren al juicio de garantías, impugnado su constitucionalidad argumentado falta de equidad y de proporcionalidad en la contribución.

Lo anterior, ha dado lugar a que existan múltiples ejecutorias de amparo que hacen referencia a la tasa progresiva, al analizar la constitucionalidad de diversos impuestos, algunas veces declarándola inconstitucional y otras considerándolo apegado a nuestra carta magna, siendo muestra de ello la ejecutoria que a continuación se cita:

⁸⁴ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Pág. 125

⁸⁵ Carrasco Iriarte Hugo. Op. Cit. Pág. 199.

TIMBRE, IMPUESTO DEL. CESION DE DERECHOS. COMPRAVENTA CON RESERVA DE DOMINIO. Conforme al artículo 4o., fracción VII, de la Ley General del Timbre, para los efectos de dicha ley la cesión onerosa de derechos, tanto reales, como personales, se equipara a la compraventa. Por otra parte, conforme al inciso A), en principio se paga una cuota de 2% sobre el precio de la operación. Pero conforme al inciso C), "cuando se trata de bienes raíces", se establece una tarifa progresiva. Ahora bien, los derechos que ingresan al patrimonio de quien compra un inmueble con reserva de dominio, son derechos que establecen vinculación con la cosa vendida, y no sólo con el vendedor, pues el pacto se puede inscribir en el Registro Público de la Propiedad, y en esas condiciones surte efectos contra terceros a más de que el vendedor no pueda enajenar la cosa mientras no se vence el plazo para pagar el precio, y de que, en principio, la cosa pasa a la posesión del comprador, quien tendrá derecho a defenderla contra terceros (artículos del 2312 al 2315 del Código Civil aplicable en materia federal). Luego la cesión onerosa de los derechos de quien compró con reserva de dominio, se equipara lógicamente, a la compraventa "cuando se trate de bienes raíces", y causa el impuesto del timbre conforme al inciso C) antes mencionado. Por otro lado, conforme a la fracción VII que también se mencionó, en los contratos de compraventa de inmuebles con reserva de dominio el impuesto se causa en el momento de la celebración del acto, como si fuese puro y simple. De donde se sigue que si en el caso de que una persona compra un inmueble en abonos, y luego lo venda a un tercero, se causa dos veces el impuesto por la compraventa del inmueble, una por cada operación, también en el caso de compraventa con reserva de dominio y de cesión onerosa de los derechos la situación se equipara a la anterior, por mandato legal. En resumen, conforme a los preceptos examinados, la cesión onerosa de derechos reales o personales se equiparan a la compraventa, de donde se sigue que la cesión de los derechos adquiridos por quien compró un inmueble con reserva de dominio, queda en la hipótesis relativa a la cesión onerosa de derechos "cuando se trate de bienes raíces", pues no podría decirse que la cesión sea ajena al inmueble. Siendo de notarse que, como ya se dijo, para los efectos de la ley la compraventa con reserva de dominio se equipara a la compraventa pura y simple. Séptima Época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 103-108, Sexta Parte. Página 235.

Finalmente a este respecto es de hacerse mención que tanto la tarifa o tasa como la base, deben estar establecidas en la ley, sin que en nuestro sistema jurídico tributario se permita que estas sean establecidas por la autoridad en un lugar diferente, como un reglamento, acuerdo o circular, pues esto sería totalmente contrario al principio de legalidad de la contribución.

2.3. Nacimiento de la obligación.

El siguiente punto a determinar, es el nacimiento de la obligación fiscal, es decir, en que momento se origina la obligación por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria de cumplir con una determinada prestación en dinero o en especie en beneficio de la hacienda federal, local o municipal como sujeto activo del tributo.

Sobre el particular, la opinión mas generalizada es que, la obligación nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto en la ley como presupuesto, es decir el hecho imponible, estableciéndonos el maestro Rodríguez Lobato:

“Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho en particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular.”⁸⁶

De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación se determina:

“Artículo 6º. Las contribuciones se causan conforme se realizan la situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero se les será aplicables las normas sobre procedimiento que se expida con posterioridad.”

⁸⁶ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Pág. 120

El momento de la causación varía según la contribución de que se trate, así tenemos que:

Cuando se trate de un impuesto, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que se realiza el hecho o situación jurídica prevista por la ley, como generadora de la obligación de pagar o situación correspondiente.

Por lo que se refiere a los derechos, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que la autoridad o ente autorizado presta el servicio al contribuyente, o lo permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

En las aportaciones de seguridad social, la obligación contributiva nace o se causa, cuando surge la relación de trabajo y el patrón está obligado a las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores o éstos soliciten su incorporación voluntaria; cuando se trata de capitales constitutivos, en el momento en que los organismos encargados de la seguridad social otorgan prestaciones en especie a los trabajadores, derivados de un riesgo de trabajo o cuando en forma voluntaria se inscriban en dichos organismos como derechohabientes, y de aportaciones a favor de los trabajadores, cuando se trate de aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para construir depósitos a favor de los trabajadores.

En las contribuciones de mejoras la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficie en forma particular al contribuyente.

Para el autor Adolfo Arriola Vizcaíno, distingue del nacimiento del tributo:

“Es un principio fundamental de la Ciencia jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que

respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.”⁸⁷

Se comparte su parecer al aseverar que la redacción fiscal es de una redacción escrupulosa como se hace en el derecho penal, ya que cuando alguien se coloca en el supuesto de privar de la vida a otro, éste comete el delito de homicidio y por lo que le son aplicables las correspondientes consecuencias penales.

“Con base en lo expuesto podemos afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tienen lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista por la ley hacendaria aplicable.

Aún cuando la terminología empleada en artículo 6º del Código Fiscal no es del todo correcta que fuera desearse, pues habla de “situaciones jurídicas o de hecho”, siendo que si en acatamiento del principio de legalidad o tributo no puede existir, a menos que se contemple en una hipótesis normativa, resulta erróneo disponer que una situación de hecho (es decir, no prevista en un texto legal, puede servir de base para su nacimiento), lo importante es destacar que tanto los criterios legales como los doctrinarios coinciden plenamente en este punto.

Algunos autores, con razón, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente “hecho generador” o “hecho imponible”.

Dentro de este orden de ideas, es necesario insistir en que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del de su determinación en cantidad líquida. En efecto, en muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica

⁸⁷ Arrijoja Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Colección de Textos Jurídicos. Editorial Themis. México 1996. Pág. 121

dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique ipso facto. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida.

Como puede advertirse, aunque el nacimiento y la determinación en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, hay ocasiones en que se suceden en forma simultánea. No obstante, es necesario no perder de vista que aún en aquellos casos en los que prácticamente exista simultaneidad, el nacimiento y la cuantificación son dos instancias diferentes.”⁸⁸

Por su parte el reconocido tratadista fiscal Arturo De la Cueva, sostiene al respecto de este punto:

“El supuesto jurídico tributario, es decir el hecho imponible no es sino el presupuesto de hecho al cual la ley le vincula el nacimiento de la relación tributaria, lo cual esta denominado adecuadamente en nuestra legislación fiscal como “el hecho generador de un crédito fiscal.

Cabe señalar que, lógicamente, son múltiples los presupuestos de hecho que pueden dar origen a la relación tributaria, por lo que se considera que tal hecho imponible debe ser considerado desde varios puntos de vista: de la fuente (determinación del valor del presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria); de la causa (se requiere establecer la naturaleza sustancial del presupuesto del hecho y distinguir entre las varias clase de ellos); de la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo.

En realidad, lo que se procura es la consideración del hecho imponible como centro de gravedad de la obligación tributaria, estableciéndose un símil entre le

⁸⁸ Arrijoja Vizcaíno A. Op. Cit. Pág. 122 y 123.

derecho fiscal y el penal, al señalarse que lo anterior es para el derecho tributario, como lo es el delito para la teoría general de derecho penal.”⁸⁹

Por consiguiente refiere al respecto del hecho imponible:

“Si contemplamos la causa próxima se podría señalar que el tributo se genera o se paga, porque se ha verificado el presupuesto de hecho previsto en la ley pero, en rigor, habría entonces que remontarse a la causa última que nos llevaría a la potestad del Estado para imponer gravámenes, lo cual es considerado también como la causa generadora del crédito fiscal. Sin embargo, hay que recordar que el derecho reconoce la facultad de los particulares de crear verdaderas regulaciones normativas, vía declaraciones y consentimiento volitivos, verbi gratia: el contrato, lo cual nos hace caer en la cuenta de que, en esta circunstancia, el imperio del Estado directamente no tiene intervención alguna si bien ha hecho mención; lo anterior ha llevado a considerar que la causa del hecho imponible es precisamente la próxima y que, en general, se puede repetir que no es adecuado trasplantar la teoría de la causa del derecho civil, de manera íntegra, al campo impositivo.

Ahora bien, dentro de la posición causalista se ha considerado que el origen de la tributación se explica por la capacidad de ser contribuyente, por los beneficios recibidos, etc., y se insiste en la necesidad de distinguir entre la causa y la fuente impositiva, siendo considerada esta última como la ley misma, de ahí que no basta que existan en un momento dado ganancias, dividendos o beneficios, sino que es necesario que estos hechos, para adquirir el carácter de imponibles, se encuentren directamente relacionados con una disposición tributaria exactamente aplicables a la situación; es decir, debe existir una adecuación del hecho con algún presupuesto normativo.”⁹⁰

⁸⁹ De la Cueva Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Porrúa. México 1989. pág. 185 y 186.

⁹⁰ De la Cueva Arturo. Op. Cit Pág. 187 y 188.

El nacimiento de la obligación fiscal, es indudablemente el elemento vital de la relación jurídico-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero no mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.

Sirviendo de apoyo a lo anteriormente escrito la siguiente tesis jurisprudencial:

Es incuestionable que el precepto contenido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación reproduce la tesis sostenida por Pugliesse en su Derecho financiero, cuando afirma que “el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta o realiza el acto jurídico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo”. En esa virtud, procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como consecuencia de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria. “A él debe referirse desde el punto de vista jurídico y cronológico la iniciación de todos los fenómenos tributarios que directa o indirectamente conciernen a la relación obligatoria entre el Estado y el contribuyente”. “la obligación es siempre única: nace perfecta en todos sus elementos constitutivos, determinada en su objeto y en su sujeto al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo obligatorio”. En el caso concreto esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la prestación correlativa del Estado, pues éstas ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarios y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. Pleno del 13 de enero de 1941. Revista de Tesis Jurisprudenciales, página 249

2.4. Formas de Extinguir la Obligación Fiscal..

Las Obligaciones Tributarias, tanto las Sustantivas como las Formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómeno jurídico, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.

El principio general de la extinción de las obligaciones es que, una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal y, por tanto, la extinción de la obligación formal.

En materia fiscal, son aplicables los mismos principios jurídicos que rigen la extinción de las obligaciones civiles, o sea las contraídas solamente entre particulares, como lo es la compraventa por ejemplo; pero no le son aplicables del todo al Derecho Fiscal, porque éste sólo admite ciertas formas.

Al hablarnos de la extinción de las obligaciones en sentido general la maestra Carmen García Mendieta, nos precisa:

“Disolución de la relación jurídica que constriñe al deudor a cumplir una prestación o una abstención con respecto a un acreedor.”⁹¹

En lo concerniente a la materia fiscal, el tratadista Rodríguez Lobato al darnos una definición de esta figura nos aclara:

“La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación y la cancelación.”⁹²

⁹¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Porrúa, México, 3ª edición 1989, tomo D-H. Pág. 1392. Voz extinción de las Obligaciones.

⁹² Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 167

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva, la extinción puede presentar diversos matices y formas, por lo que haremos más adelante un análisis detallado.

A efecto de determinar si la aseveración de este tratadista, en el sentido que las únicas formas de extinción de la obligación son el pago, la prescripción, la compensación y la cancelación, haremos comentario de cada una de ellas, haciendo mención que por lo que se refiere al pago este se estudiara en inciso por separado, dada su importancia como la forma mas relevante de extinción de la obligación fiscal y con el tema de esta trabajo.

Es entonces que, debe entenderse como la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación, o por haberse presentado alguna cusa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga.

Para Doricela Mobarak Cerecedo, son: “Las formas de extinción de las obligaciones en el derecho privado, de acuerdo con la legislación aplicable, son las siguientes: el pago, la dación en pago, la compensación, la confusión de derechos, la rescisión, la revocación, , la prescripción, la perdida de la cosa o la imposibilidad de cumplir, la remisión del adeudo, la nulidad, la condición resolutoria, el término extintivo, la novación y la transacción”⁹³

Resulta procedente descartar formas de extinción de obligaciones como la rescisión y la condición resolutoria, en virtud de que éstas formas de extinción no podrían operar en el derecho fiscal, en donde la obligaciones nacen de la ley y no de la voluntad de las personas que intervienen en la relación jurídico-fiscal. Lo mismo ocurre en le caso de la novación que por las mismas razones no puede figurar válidamente como causa de extinción de un obligación fiscal.

⁹³ Mobarak Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público. Editorial Mcgraw Hill, México 1997. pág. 154.

La Prescripción.

Al respecto de la prescripción debemos recordar que esta implica la pérdida de un derecho sustantivo por el simple transcurso del tiempo. En su aplicación Fiscal el tratadista Rodríguez Lobato nos precisa:

“La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El derecho fiscal admite la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de este y en contra de aquellos.”⁹⁴

Es claro que, los términos de prescripción serán expresamente determinados por la ley, y por consiguiente pudiendo ser modificados por el propio legislador según la conveniencia del Estado, ampliándolos normalmente. Al respecto del inicio del término correspondiente, podemos mencionar la siguiente tesis jurisprudencial:

PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES. EL COMPUTO DEBE HACERSE A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HACEN EXIGIBLES. De conformidad con el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, el término para la prescripción de un crédito fiscal se inicia a partir de la fecha en que éste pudo ser legalmente exigible, o sea, según lo dispuesto por el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, a partir del día siguiente al en que concluya el plazo legal para el pago espontáneo de un crédito previamente notificado. Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 187-192. Tercera parte. Página 121.

La Compensación.

Al respecto, el mismo tratadista Rodríguez Lobato sostiene:

⁹⁴ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 171

“La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de una misma ley fiscal o de dos diferentes.”⁹⁵

Sobre esto el maestro Margain, nos comenta:

“La compensación, como forma de extinción, tiene lugar cuando tanto la hacienda publica como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean liquidas y exigibles. En este caso, se compensa las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos pero por la aplicación de distintas contribuciones la deuda del primero solo se considerara liquida y exigible si antes ha sido autorizada por la autoridad que corresponda.”⁹⁶

No obstante lo anterior hacemos la transcripción de lo que es aceptable al respecto para los Tribunales especializados en esta materia fiscal, a saber:

COMPENSACION, PROCEDENCIA DE LA. CREDITOS FISCALES. Si del examen de la documentación y operaciones de una empresa se conoció que hizo pagos de más y omitió impuestos por sus actividades industriales al realizarse la visita especial y extraordinaria, fue el momento en que se conoció el estado fiscal que arrojó créditos en favor del fisco y de la causante que por su naturaleza resultaron ciertos, líquidos y exigibles para ambas partes, y en tal supuesto se dio el caso previsto en el artículo 49 del Código Fiscal, con sus correlativos del Código Civil aplicable en materia federal, más aún si se trató de obligaciones y créditos originados por la aplicación de una misma ley tributaria, como lo expresa el artículo 46, fracción III, de ese código, y conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 47, la autoridad fiscal estuvo en la obligación de compensar, de oficio, los créditos resultantes de la visita para ambas partes, por lo que no resulta fundado ni motivado el que la autoridad hubiere omitido la compensación. Séptima época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 62. Sexta parte. Página 27.

⁹⁵ Rodríguez Lobato, *Op. Cit.* Pág. 176

⁹⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.* Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 7ª. Edición. México, 1983. 359 pp. Pág. 315

La Condonación.

Al respecto entendemos de acuerdo a lo establecido por el mismo Rodríguez Lobato que:

“La condonación. Consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaría para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con el relacionadas.”⁹⁷

A mayor abundamiento, el maestro Margain señala;

“En efecto, la condonación es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de el lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de la imposición de multas. Como se aprecia, la condonación procede solo en casos especiales” .⁹⁸

Abundando lo anterior, sirve de apoyo la siguiente tesis jurisprudencial:

CONDONACION POR GRACIA DE MULTAS FISCALES. MOTIVACION. El artículo 31 del Código Fiscal, en su primer párrafo, establece una especie de condonación forzosa de las multas, si por pruebas diversas de las presentadas se demuestra que no se cometió la infracción, o que la persona a quien se atribuye no es responsable. Y en el segundo párrafo se establece una especie de condonación por gracia, en la que la Secretaría de Hacienda, dice el precepto, apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso. Con respecto a esta discreción que la ley secundaria otorga a la autoridad fiscal, se debe decir que si el artículo 16 constitucional obliga a las autoridades a fundar y motivar sus resoluciones, tal obligación no puede ser derogada o suprimida por el legislador secundario mediante el otorgamiento de facultades discrecionales. Y es en este sentido que la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte, visible con el número 396 en la página 653 de la Tercera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la

⁹⁷ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 177

⁹⁸ MARGAIN MANAUTOU, Op. cit. Pág. 316

Federación publicado en mil novecientos setenta y cinco, dice que el uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercite en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que directamente se refieren al caso discutido, cuando éstas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento de la misma es contrario a las reglas de la lógica. Pero para que el Juez de amparo pueda analizar esos elementos, es menester que el acto que se dicta en uso de facultades discrecionales exponga su fundamentación y motivación, como lo ordena el artículo 16 constitucional. Para que la facultad discrecional de una autoridad sea absoluta, y puede escapar al juicio de amparo y a la obligación de motivar, la excepción debe estar consagrada en la Constitución misma, ya que sólo ahí se pueden crear excepciones a las reglas de sus propios preceptos. Así pues, una resolución dictada en uso de facultades discrecionales otorgadas sólo por la ley secundaria, no escapa a la obligación de fundar y motivar que establece el artículo 16 constitucional, pues las normas constitucionales no pueden ser derogadas por una ley ordinaria. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo:35. Sexta Parte. Página 26.

La Cancelación.

Tenemos en este caso lo que sostiene Rodríguez Lobato como sigue:

“La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad del cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito solo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago o b) la prescripción.”⁹⁹

A mayor abundamiento, al respecto de esta forma de extinción, el maestro Margain nos comenta:

“Cancelación. Procede que la hacienda pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es

⁹⁹ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 179

incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario proceder a su cobro. En uno y otro caso la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación”.¹⁰⁰

A este mismo respecto el Magistrado Alfonso Cortina Gutiérrez, nos comenta:

“Finalmente el caso de extinción de los créditos fiscales por incosteabilidad, lo señala el Código Fiscal para aquellas situaciones en que se comprueba que sería inútil el procedimiento coactivo por la insolvencia del deudor, o en los casos en que el crédito fiscal por su reducida cuantía no debe ser cobrado coactivamente, por exceder los gastos de ejecución al interés pecuniario del Estado”.¹⁰¹

En nuestra opinión, esta última supuesta forma de extinción de la obligación no es sostenible, puesto que en ella se está confundiendo evidentemente la vigencia de la norma con su eficacia.

En efecto, la existencia formal de una norma, al haber cumplido con sus requisitos o procedimientos formales de conformación, es definida como la vigencia de la norma, lo cual permite la posibilidad de ser impuesta en forma coactiva por el Estado.

Sin embargo, su aplicación material, es decir su eficacia, se encuentra condicionada a factores sociales, culturales y económicos.

En la especie, la incosteabilidad del crédito no puede considerarse propiamente como una forma de extinción de la obligación fiscal, sino es en

¹⁰⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 7ª. Edición. México, 1983. 359 pp. Pág. 318

¹⁰¹ Cortina Gutiérrez Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Vol. 1, 2ª. Edición. México 1990. Pág. 155.

realidad un problema de eficacia de la norma tributaria, que encuentra un factor de carácter económico para su aplicación material sobre el contribuyente.

En todo caso, ese factor material de ineficacia normativa, sería una causa o explicación de una posterior prescripción del crédito fiscal, lo que si sería considerado como una forma de extinción formal de la obligación tributaria.

Ahora bien, desde este particular punto de vista faltaría considerar como forma o medio de extinción de la obligación tributaria a la nulidad declarada de la misma por la autoridad competente.

En efecto, el principio todo acto de autoridad se reputa como válido, es decir, dictado conforme a la ley y debidamente fundado y motivado, requiriendo para su anulación la declaración por parte de una autoridad debidamente facultada para ello, a través del procedimiento correspondiente.

Conforme a esto la nulidad podría declararse conforme a dos supuestos principales.

I. Porque la autoridad competente declarase la nulidad de la norma o conjunto de normas que dan origen al crédito fiscal por tener algún vicio formal dentro del sistema jurídico, que conlleva a la nulidad del crédito fiscal individualizado, como sería el caso de una ley que es declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la nación, o la inconstitucionalidad de proporcionalidad del tributo.

II. La otra nulidad sería derivada de la declaración por parte de la autoridad competente de una obligación fiscal individualizada en razón de que el objeto o hecho imponible no aconteció, o bien en virtud de que el acto de autoridad que lo determina no cumple con los requisitos legales que establece el sistema jurídico, como pudiera ser la debida fundamentación y motivación del crédito fiscal.

2.5. Del Pago.

Una vez que, se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida, es decir, que se ha fijado o cuantificado su monto en cantidad cierta a cargo del contribuyente, surge el crédito fiscal, y de no encontrarse en duda su procedencia, corresponde al sujeto pasivo extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley fiscal respectiva, toda vez que de no hacerlo dentro de dicho plazo el crédito fiscal se hace exigible, siendo obligación de la autoridad exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Como se menciono anteriormente, la forma por excelencia de extinción de la obligación fiscal es el pago, es decir, el cumplimiento de la obligación tributaria.

Según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, significa dar a otro o satisfacer lo que se debe. Este concepto está acorde con las definiciones jurídicas de pago que existen, puesto que, en efecto el pago es el cumplimiento de la obligación por medio del cual queda satisfecho el derecho del acreedor y, en consecuencia, se extingue el vínculo jurídico que se había creado. En lenguaje cotidiano la palabra pagar se utiliza sólo para referirse a la acción de satisfacer obligaciones de dar, en tanto que el vocablo cumplir se usa para significar la satisfacción de obligaciones de otra índole: de hacer, no hacer o tolerar.

En la legislación mexicana, el pago se considera como una forma de extinción de la obligación tributaria, en tanto que el término cumplimiento se destina a la satisfacción de los demás tipos de obligaciones de carácter formal.

El pago o cumplimiento de la obligación fiscal, puede conceptuarse como la satisfacción del objeto de la obligación legal debida al Estado, en virtud de la cual se extingue el vínculo jurídico.

La autora Refugio de Jesús Fernández, sostiene y determina:

“El objeto del pago o su finalidad, es la realización o cumplimiento de la prestación en que consiste el crédito fiscal.

Principios que rigen el pago:

- El principio de identidad. Significa que la prestación que es objeto del crédito fiscal, es la que ha de cumplirse y notar; si la deuda consiste en dinero, deberá cumplirse en dinero con excepción de las contribuciones que expresamente se establece que un pago se realice en especie.
- El principio de integridad. Consiste en considerar pagado el crédito fiscal, hasta que sea cubierto en su totalidad.
- El principio de indivisibilidad. Consiste en que el pago del crédito fiscal, no deberá hacerse en parcialidades, salvo autorización expresa de la autoridad fiscal”

Sobre este último hablaremos más extensamente en el siguiente punto de acuerdo a lo ya que le atañe al punto medular de esta trabajo.

Requisitos del pago:

- El lugar de pago. Se refiere al lugar geográfico o bien a la autoridad ante la que se debe hacer el pago, a este respecto el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, establece que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por la oficinas que dicha Secretaría autorice o bien por conducto de las instituciones de crédito autorizadas, correspondientes al área geográfica donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente.

- Tiempo o época de pago. Se refiere a los plazos en los que se debe pagar el crédito fiscal, ya sea en fecha determinada, o bien quincenal, mensual, bimestral cuatrimestral, anual, que deben mencionarse claramente en la ley fiscal respectiva; en caso de omisión se aplicarán las reglas que establece para tal efecto el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, según se trate de contribuciones que se calculen por periodos, de retención o de recaudación de contribuciones.

- Forma de pago. Se refiere a los medios en que quedara cubierto el crédito fiscal, en efectivo o en especie.”¹⁰²

No obstante lo anterior nos es definida por el mencionado tratadista Rodríguez Lobato, quien nos precisa:

“El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.”

Sobre el particular nos encontramos que existen diversos tipos o formas de pago, encontrándonos como el mas común de ellos al pago denominado liso y llano, el cual nos es definido de la siguiente forma:

Pago Liso y Llano. Es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido, el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor a la debida, incluso una cantidad que totalmente no se adeuda.

Pago en garantía. Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista por la ley.

¹⁰² Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mcgraw Hill. 1998. Pág. 289.

Pago bajo protesta. Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.”¹⁰³

Sirve de apoyo la siguiente tesis jurisprudencial:

PAGO BAJO PROTESTA. NO ES CAUSA DE IMPROCEDENCIA EL QUE ESTE NO SE DEMUESTRE. No es causa de improcedencia el hecho de que no se demuestre al juez que el pago del impuesto se haya hecho bajo protesta y menos que el pago liso y llano del impuesto deba presumirse como acto consentido de manera expresa, independientemente de que el mismo (impuesto y su pago) haya sido impugnado dentro de los quince días siguientes; pues el intentar la demanda de amparo dentro de los quince días siguientes al acto de aplicación del mencionado impuesto, refleja no estar la quejosa de acuerdo y mucho menos consentir en causar y pagar el impuesto, máxime, si dicho pago lo efectuó sólo para no incurrir en posible conducta infractora. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Seminario Judicial de la Federación. Tomo: 175-180. Primera Parte. Página 202

“Pago Provisional. Es el que se deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas por la ley, y al final del ejercicio presenta su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente.

Pago de Anticipos.- es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya corresponde al fisco.

No debe de confundirse el pago de anticipo con el pago provisional; este se realiza en base a estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio aquel se hace con la certeza de que se ha causado un tributo y que se esta haciendo un pago a cuenta.

¹⁰³ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 167, 168

Pago extemporáneo. Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.”¹⁰⁴

En cuanto a este punto agrega la autora Refugio de Jesús Fernández:

El pago extemporáneo espontáneo.
El pago extemporáneo a requerimiento.
El pago extemporáneo por prórroga.”

(Este punto atañe directamente a este trabajo por lo que lo trataremos más adelante en el capítulo respectivo).

En tanto la tratadista menciona:

“Pago definitivo. Es el que de una autodeterminación no sujeta a certificación por parte de la autoridad fiscal. Por ejemplo, el pago del impuesto sobre tenencia de uso de vehículos.”¹⁰⁵

Al efecto el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones y sus accesorios deben ser pagado en moneda nacional y que se aceptarán como medios de pago los siguientes:

1. Cheque certificado.
2. Giros postales.
3. Giros telegráficos.
4. Giros bancarios.

¹⁰⁴ Rodríguez Lobato, Op. Cit. Págs. 169, 170

¹⁰⁵ Hernández Martínez Refugio. Op. cit. Pág. 294.

5. Cheques personales no certificados cuando lo permitan las disposiciones fiscales.
6. En moneda extranjera, considerando el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate o al que publique el Banco de México.

Ahora bien, las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos mas antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribuciones, y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden según lo establece el mismo artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnizaciones del 20 por ciento sobre el valor del cheque presentado en tiempo y no pagado por la institución de crédito.

En términos del último párrafo del artículo 6º del Código Fiscal, quien haga el pago de los créditos fiscales, deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o las formas valoradas, expedidas y controladas exclusivamente por la Secretaría de hacienda y Crédito Público, o la documentación que en las disposiciones fiscales respectivas se establezca que deba constar la impresión original de la maquina registradora. Tratándose de pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la maquina, sello o el acuse de recibo correspondiente.

Finalmente tenemos que, como el efecto del pago es la extinción del crédito fiscal y, por ende, liberar al deudor o contribuyente de la obligación, y para que se produzca dicho efecto, se requiere que el pago reúna los siguientes requisitos:

- Que el pago haya sido recibido por la autoridad fiscal, lisa y llanamente, sin condición de ninguna naturaleza.

- Que en el pago haya mediado buena fe de parte del contribuyente, o sea que la cantidad determinada sea bases ciertas reales.

Por último para dar cabida al siguiente capítulo haremos referencia a lo concerniente a la época de pago y que conlleva a lo ya citado respecto a la forma parcial de efectuarlo de la siguiente forma:

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que el pago se hará en la época en que señalen las disposiciones fiscales, pudiendo suceder que el pago no se realice precisamente dentro del plazo que la ley concede para ello. Por regla general éste se deberá efectuar dentro de los 7 días posteriores a la terminación del periodo de causación, cuando se calcula por periodos, o en los 7 días siguientes al mes que se retuvo o recaudó la contribución y en cualquier otro caso, dentro de los 5 días posteriores al momento de su causación.

En caso de que no exista disposición expresa al respecto, el pago se deberá hacer mediante una declaración que se presentará en las oficinas autorizadas dentro de los plazos siguientes:

a) Cuando las contribuciones se calculen por periodos establecidos por la ley fiscal aplicable, y en los casos de retención o recaudación de contribuciones por agentes no fiscales, esas contribuciones retenidas o recaudadas se deberán enterar (entregar a la autoridad fiscal), a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato siguiente al de la determinación de la contribución.

b) En cualquier otro caso, no incluido en los previstos en el inciso anterior, el pago se deberá hacer dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se acuse la contribución.

Para el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter periódico, las leyes de la materia generalmente agrupan, tanto al nacimiento como a la

determinación, liquidación y pago o cumplimiento de las obligaciones, determinados periodos a los que se les denomina ejercicios fiscales.

En el Sistema Fiscal Mexicano estos ejercicios fiscales, según expresa el artículo 11º. del Código Fiscal de la Federación, abarcan un principio de doce meses y coinciden con el año de calendario, es decir, de enero a diciembre. Si una persona iniciara operaciones en el curso de un año, su declaración correspondiente al primer ejercicio abarcaría los meses que transcurrieran entre la fecha de iniciación y el 31 de diciembre de ese año, es decir, esta primera declaración comprenden un ejercicio irregular, a fin de que el siguiente ejercicio ya coincida con el año de calendario.

Fuera de estos plazos y cuando se carece y demuestra no poseer los suficientes recursos para pagar el tributo puntual y oportunamente, se pueden cubrir los créditos con autorización expresa de la autoridad fiscal solicitando un plazo para cubrir la contribución, o una prórroga para pagarla en parcialidades o diferirlo en forma total en una fecha posterior.

Es aquí que se da cabida a nuestro siguiente capítulo en donde se hará un estudio mas profundo del mismo, sin embargo es dable hacer las siguientes manifestaciones al respecto:

En la Legislación Federal Mexicana es establecen las reglas para este caso en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación. Como es de suponerse, si la autoridad no dispone a tiempo de recursos económicos a los que legalmente tienen derecho, deberá recibir a cambio algunos beneficios económicos que recibirá el fisco son los siguientes:

a) Intereses. Se deberá abonar al fisco, además de la suerte principal, una cantidad adicional por concepto de intereses, la cual en el caso de México, es

señalada anualmente por la Ley de Ingresos de la Federación, y se calcula por cada mes que transcurra sin hacerse el pago.

b) Actualización del crédito. Esta consiste en que en un país en donde exista inflación, el plazo que trascorra entre la fecha en que debió hacerse el pago y en la que en realidad se hizo, el poder adquisitivo del dinero disminuye para el acreedor y aumenta para el deudor, quien en términos reales estaría pagando una suma menor a la originalmente adeudada. Por tal motivo, en estos casos, las disposiciones fiscales establecen que las contribuciones se actualizarán, aplicando para ello a la suma adeudada, el factor que determine la ley, con el fin de aumentar en términos relativos el importe del adeudo, pero conservando en términos absolutos su valor real, tanto para el deudor, como para el acreedor.

En nuestra legislación, se establece el procedimiento de actualización de los créditos fiscales en los artículos 17, 20, 20 bis y 21 del Código Fiscal de la Federación.

Autorizadas las parcialidades, se causarán recargos sobre saldos insolutos a la tasa que fije anualmente el Congreso de la Unión. La tasa autorizada actualmente es de 8.5%, por lo que en caso de mora los recargos se calcularán en razón del 12.755 mensual.

Siendo el caso que la extemporaneidad del pago, se realice sin previa autorización de la autoridad fiscal, la tasa de referencia se incrementará en un 50% adicional.

Por disposición del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos:

- Se causan solamente sobre la suerte principal.

- Tienen como límite de causación hasta 5 años.
- Se causa de mes a mes, computando día a día, esto es, se causan de fecha a fecha.

Cuando el pago extemporáneo sea espontáneo, los recargos se causarán sólo por un año, puesto que no existe mala fe por parte del contribuyente al no habersele requerido el pago.

CAPITULO III.

El Pago a Plazos de Contribuciones.

3.1. El pago diferido o en parcialidades.

A continuación procederemos a establecer algunas definiciones según el diccionario de la lengua que establecen:

“Diferir: (del latín *differe*) tr. aplazar la ejecución de un acto.”¹⁰⁶

“Parcial: relativo a una parte del todo.”¹⁰⁷

El primero se refiere al cumplimiento total o parcial de una obligación fuera del plazo previamente establecido para tal efecto.

El segundo es el cumplimiento de una obligación principal en fracciones de la misma, pudiendo ser éste previo, dentro de la fecha establecida o con posterioridad a su vencimiento, es decir diferido.

Nos encontraremos con un pago en parcialidades previo a la fecha de cumplimiento en los llamados pagos provisionales que el contribuyente realiza a lo largo del ejercicio fiscal y que serán ajustados y aplicados hasta el fin del ejercicio.

Existirá un pago de parcialidades en el periodo del cumplimiento cuando la propia ley determina el pago de manera fraccionada, como es el caso del pago de

¹⁰⁶ Real Academia Española. Diccionario de la lengua Española. Tomo 4. 22ª. Edición. Espasa. 2001. España. Págs. 556 y 1140

derechos por la expedición de un título de marca en donde se hace un pago al inicio del trámite y otro cuando el registro ha sido aprobado aunque en este caso en estricto rigor podrían considerarse como pagos independientes pero desde un punto de vista pragmático corresponden ambos a los derechos por la expedición de títulos de marca.

La prórroga total o parcial para efectuar el pago lo establece el Código Fiscal autorizándolo la Secretaría de Hacienda para concederla, sin embargo, cuando la ley concede el derecho de efectuar el pago dentro de cierto plazo a partir de la fecha de notificación de la liquidación tratándose solo de contribuciones generadas pero no omitidas, no es potestativo de la Secretaría de Hacienda conceder la prórroga, sino que está obligada a ello.

En estos casos se causarán recargos, dándose una verdadera indemnización de carácter civil al Erario Federal por falta de pago oportuno del adeudo y por tanto, la prestación accesoria tiene naturaleza jurídica de intereses.

El pago extemporáneo por prórroga, se da cuando una persona carece y demuestra no poseer los suficientes recursos para pagar el tributo puntual y oportunamente, podrá solicitar a la autoridad un plazo para cubrir la contribución, o una prórroga para pagarla en parcialidades. En la Legislación federal mexicana se establecen las reglas para este caso en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

Esto es, se presenta cuando la autoridad fiscal, autoriza previamente al contribuyente su entero fuera del plazo señalado por la ley.

Como es de suponerse, si la autoridad no dispone a tiempo de los recursos económicos a los que legalmente tiene derecho, deberá recibir a cambio algunos beneficios económicos como consecuencia de la mora en la que, aun con

autorización fiscal, haya incurrido el sujeto deudor de la contribución. En este caso los beneficios económicos que recibirá el fisco son los siguientes:

a) Intereses. Se deberá abonar al fisco, además de la suerte principal, una cantidad adicional por concepto de intereses, la cual, en el caso de México, es señalada anualmente por la Ley de Ingresos de la Federación, y se calcula por cada mes que trascorra sin hacerse el pago.

b) Actualización del crédito. Esta consiste en que en un país en donde exista inflación, el plazo que transcurre entre la fecha en que debió hacerse el pago y en la que en realidad se hizo, el poder adquisitivo del dinero disminuye para el acreedor y aumenta para el deudor, quien en términos reales estaría pagando una suma menor a la originalmente adeudada.

Por tal motivo, en estos casos, las disposiciones fiscales establecen que las contribuciones se actualizarán, aplicando para ello a la suma adecuada, el factor que determine la ley, con el fin de aumentar en términos relativos el importe del adeudo, tratando de conservar en términos absolutos su valor real, tanto para el deudor como para el acreedor. En la legislación mexicana se establece el procedimiento de actualización de los créditos fiscales en los artículos 17-A, 20, 20 bis y 21 del Código Fiscal de la Federación.

Se analizará todo lo anterior en el apartado al pago en parcialidades de los requisitos con el fin de establecer sus alcances, ya que cuando se solicita pagar en forma extemporánea por prórroga, se debe cumplir con lo establecido para tal efecto en el artículo 66 mencionado del Código que establece que las autoridades fiscales a petición de los contribuyente, podrán autorizar el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 48 meses.

Por lo demás del artículo en sus diversas fracciones se refiere exclusivamente a la manera en que se calcularán las parcialidades y otros requisitos que se verán en el apartado correspondiente, así como la actualización de las contribuciones sometidas pago en parcialidades.

En la práctica se ha cuestionado si lo anterior es o no una facultad discrecional, sin embargo, el Poder Judicial de la Federación ha resuelto en el sentido de que sí es una atribución de carácter discrecional, motivo por el cual se menciona la siguiente tesis:

PAGO EN PARCIALIDADES, AUTORIZACIÓN PARA EL, ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. La facultad establecida en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación en vigor, relativo a que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, tiene el carácter de discrecional en tanto puede o no ejercitarlo, pero deberá fundar y motivar detenidamente su determinación. Por consiguiente, es inexacto, como lo sostiene el quejoso, que por no resolver favorablemente la solicitud presentada, la autoridad hubiese violado ese concepto legal, máxime si no se demuestra que las condiciones económicas de dicho quejoso eran idénticas o similares a las de otro contribuyente a quien se le hubiere concedido la autorización a que se laude y cuyo caso invocó al presentar su solicitud. AMPARO DIRECTO 1270/ BUENVIAJE, S.A. 30 DE OCTUBRE DE 1986. RESUELTO PO UNANIMIDAD DE VOTOS.

Asimismo, cabe mencionar que de acuerdo con Hugo Carrasco Iriarte, lo siguiente:

a) Las contribuciones, los aprovechamientos y las devoluciones a cargo del Fisco Federal no se actualizarán por fracciones de mes.

b) Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 17-A del CFF, cuando las leyes fiscales así los establezcan. Las disposiciones señalan en cada caso el periodo de que se trate.

c) Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

d) A su vez, el artículo 21 del citado Código hace alusión a la actualización de los recargos.”¹⁰⁸

Sirve de base la siguiente tesis Jurisprudencial:

ACUSACIÓN DE RECARGOS EN CASO DE PRORROGA PARA PAGO EN PARCIALIDADES. El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación en vigor establece que las autoridades fiscales puedan autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de 48 meses y que cesa esa autorización cuando el contribuyente no paga alguna de las parcialidades con sus recargos más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquel en que venza la parcialidad. Luego entonces, cuando se ha autorizado una prórroga para el pago de contribuciones omitidas, en cuatro parcialidades, debe el contribuyente pagar precisamente en dicho plazo, aun cuando la oficina federal de hacienda respectiva haya formulado tarjeta de pago de 12 parcialidades, pues es claro que al no pagar en el plazo concedido, cesa la autorización para pagar en 4 parcialidades, causándose entonces los recargos en los términos del artículo 21 del mismo ordenamiento. REVISIÓN 2097/84, RESUELTA EN SESIÓN DEL 31 DE JUNIO DE 1985 POR UNANIMIDAD DE VOTOS. MAGISTRDO PONENTE: JOSE ANTONIO QUINTERO BECERRA.

Este esquema de pago en parcialidades de créditos fiscales pretende simplificar el trámite ante las oficinas Federales de Hacienda, con lo cual el contribuyente sólo acudirá a dichas extractoras en un mínimo de ocasiones, permitiendo así un mejor y oportuno cumplimiento en las obligaciones tributarias a cargo de los particulares, pretensión que se verá analizada en el transcurso de este capítulo.

3.2. Naturaleza Jurídica.

¹⁰⁸ Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal 1, Editorial IURE, 1987.

Por naturaleza jurídica, debemos entender lo que una figura jurídica determinada “es” dentro del mundo del derecho, lo que nos permite determinar no solamente sus propios elementos constitutivos sino también las consecuencias y efectos que de la misma se derivan atendiendo a su clase o tipo.

De manera general, cualquier figura jurídica al pertenecer al mundo del derecho se encuentra integrada por normas jurídicas, por lo que es necesario acudir en auxilio de la doctrina para efecto de establecer las clases o tipos a los que pertenece una figura en particular.

Apoyados en la doctrina encontramos que los estudiosos del derecho nos hablen de la existencia de dos grandes rubros normativos; el primero, integrado por normas, contenidos orientados hacia la actividad del estado a los que llaman derecho público quienes tienen como figura principal al acto administrativo y el segundo, conformado por normas que regulan la actividad entre particulares denominado derecho privado cuyo pilar fundamental lo es el contrato.

Al respecto de la figura de estudio, nos encontramos que existe cierta confusión al respecto de su naturaleza, derivada del hecho que en un principio el propio poder legislativo la denominó como “convenio”, al establecerla dentro del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, es de comentarse que desde el punto de vista doctrinal, la naturaleza jurídica de una Institución se deriva de sus elementos intrínsecos, y no de la denominación que le haya dado la ley, pues esta en varias ocasiones llega a ser equivocada.

Conforme quedo establecido en capítulos anteriores, un convenio es, en sentido amplio, un acuerdo de voluntades que crea, modifica, transmite o extingue derechos y obligaciones, siendo una especie del acto jurídico.

Asimismo, quedo señalado que dentro de los efectos que son aplicables a los convenios se pueden mencionar la nulidad por falta de los requisitos de existencia, objeto y consentimiento, o anulabilidad por falta de alguno de los requisitos de validez, tales como capacidad, forma, vicios del consentimiento o ilicitud en el objeto.

De igual forma, entre estos efectos quedo establecido el pago o cumplimiento de la obligación, pero también la rescisión o el cumplimiento forzoso a través de una autoridad en caso de incumplimiento de la misma.

Por otra parte, hicimos el estudio del acto administrativo, considerado de igual forma como una especie del acto jurídico, pero al cual recurrimos a la definición técnica siguiente:

“El acto administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: La administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica o subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”¹⁰⁹

Una vez expuesto lo anterior y para efecto de dilucidar correctamente la figura del pago en parcialidades es conveniente referirse a las teorías mas importantes de distinción entre las normas de derecho público y las normas de derecho privado.

La teoría clásica o teoría del interés, elaborada por el jurisconsulto Triboniano y que data de la época del digesto, nos decía con una fórmula muy sencilla que el derecho público es aquél en donde se encuentra el interés del Estado y que el derecho privado es aquél donde se encuentra el interés de los particulares.

¹⁰⁹ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo Primer Curso. Porrúa, México, 1998. Pág. 238

A esta teoría se le ha objetado de imprecisa, dado que en los tiempos modernos es difícil distinguir en dónde existe solamente el interés del Estado o de los particulares dado que el interés del Estado en preservar figuras tales como la familia, las relaciones comerciales, el matrimonio o el cuidado de los menores lo ha hecho intervenir constantemente, es decir manifestar interés en relaciones de derecho privado, en tanto que figuras tales como los consejos ciudadanos, el plebiscito o el referéndum denotan el interés directo de los particulares en relaciones de derecho público.

Como se desprende de lo anterior, esta teoría del interés es actualmente insuficiente para la determinación de relaciones de derecho público o de derecho privado por lo que se ha propuesto la teoría de la naturaleza de la relación

Conforme a la misma, las relaciones que pueden darse entre los entes de derecho pueden ser de coordinación y de subordinación, al respecto de las primeras el maestro Eduardo García Maynez nos dice:

“Una relación es de coordinación cuando los sujetos que en ella figuran se encuentran colocados en un plano de igualdad”¹¹⁰

Los preceptos de derecho dan origen a relaciones de subordinación, cuando por el contrario, las personas a quienes se le aplica no están consideradas como jurídicamente iguales, es decir cuando en la relación interviene el estado, en su carácter de entidad soberana y un particular.”¹¹¹

En principio, cuando existe una relación de coordinación estaremos hablando de una relación de derecho privado pues es precisamente en un plano de igualdad donde surgen relaciones familiares, mercantiles y civiles, y por supuesto el contrato.

¹¹⁰ García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, México, 38 edición 1986, pág. 134

¹¹¹ Idem

En este tipo de relaciones, la resolución de las controversias se encuentra supeditada a un ente externo, normalmente un órgano del Estado al cuál tienen que recurrir los particulares sin que les sea otorgado el derecho de hacer justicia por propia mano.

Inclusive el propio Estado cuando, en ejercicio de su doble personalidad realiza actos de esta naturaleza actúa en un plano de coordinación, verbigracia al arrendar oficinas para alguna dependencia la controversia sería de conocimiento de los juzgados federales.

La única excepción, la encontramos en las relaciones internacionales en donde los países actúan en un plano de igualdad y cuyas normas corresponden al derecho público, por lo que algunos tratadistas para evitar confusiones la denominan como relaciones de supraordinación.

Para el maestro Maynes se entiende de la siguiente forma:

“Las relaciones de coordinación o de igualdad no solo pueden existir entre particulares, si entre dos órganos del Estado, o entre particulares y el Estado, cuando el último no interviene en su carácter de poder soberano.”¹¹²

Por otra parte las relaciones subordinación son típicas del derecho público, en donde intervienen por una parte un sujeto con autoridad e imperio y por la otra los particulares sujetos a éste en total estado de subordinación.

En la especie en nuestra figura de estudio, encontramos con que el particular interesado en el otorgamiento del pago de sus contribuciones en parcialidades, se encuentra en relación a la Hacienda Pública en un estado de subordinación, totalmente impedido de acordar los términos o pagos propuestos, ni de establecer cláusula o compromiso alguno en su favor sino exclusivamente como un mero

¹¹² García Maynes, E. Idem

solicitante de un supuesto beneficio y a expensas de la decisión discrecional de la autoridad.

Esta desigualdad y subordinación, se hace mas evidente al existir algún incumplimiento por parte del contribuyente, en donde sin mediar juicio o procedimiento judicial alguno se realiza la ejecución, embargo y remate de sus bienes por la propia autoridad hacendaría, lo que hace claro que esta actúa con el imperio estatal en una relación de derecho público.

En este orden de ideas y siendo claro que el pago a plazos se encuentra ubicado dentro de las normas de derecho público y de manera más específica como una especie del acto administrativo siendo conveniente establecer doctrinariamente su género más próximo dentro de esta área del conocimiento, pudiendo corresponder a las nociones de autorización, permiso, licencia o concesión a las cuáles siguiendo al maestro Olivera Toro, nos referiremos a continuación:

A) Autorización.- “La autorización, licencia o permiso se diferencia de la concesión en que no determina el nacimiento de un nuevo derecho a favor de un persona, sino simplemente la remoción de un obstáculo jurídico que hace posible el ejercicio de un derecho o de un poder que pertenecía al beneficiario, liberándolo con la autorización, licencia o permiso”.¹¹³

Según el tratadista Serra Rojas, el término de autorizar es facultar a una persona de derecho público para que cumpla un acto que excede de su competencia. Además la autorización permite el ejercicio de un derecho preexistente por lo que, al cumplirse con los requisitos legales se asegura el interés público y permite a la autoridad administrativa, levantar el obstáculo que facilita al particular el ejercicio de un derecho.

¹¹³ Olivera Toro Jorge. Op cit. Pág. 182.

B) Permiso.- es de acuerdo al diccionario jurídico “El reconocimiento a cargo de la autoridad competente de un derecho del particular, que allana la vía para el ejercicio de una actividad especial reglamentada por el estado, o la realización de actos que ensanchan la esfera jurídica de su circunstancia”¹¹⁴.

El maestro Gabino Fraga, define: “Es un acto administrativo por el cuál se levanta o remueve un obstáculo o impedimento que la norma legal ha establecido para el ejercicio de un derecho en particular”¹¹⁵.

“Así el elemento fundamental del concepto resulta ser un derecho preexistente, cuyo ejercicio esta limitado por la norma jurídica y que es invocado por un particular ante el Estado.”¹¹⁶.

“C) Licencia.- “Este concepto de licencia y permiso, hemos indicado que son actos del poder público que establecen una amplia libertad de obrar al particular en condiciones determinadas. El permiso es un título necesario que otorga la autoridad administrativa para hacer o dar una cosa o para no hacer.”¹¹⁷

D) Concesión.- El maestro Acosta Romero sostiene: “Bajo el concepto de concesión se comprenden diversos actos de la administración pública confiriendo ciertos poderes, derechos o ventajas de las personas privadas sobre el dominio del Estado o respecto de los servicios públicos con determinadas cargas y obligaciones, otorgando una facultad para ejercitar ciertas prerrogativas públicas.

Estos tres conceptos en el fondo son sinónimos y varía solo en cuestión específica o de grado y jurídicamente pueden tener los siguientes contenidos:

¹¹⁴ Hernández Espíndola Olga. Voz permiso administrativo. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P-Z, pág. 2388. 3ª Edición 1989

¹¹⁵ Gabino Fraga, Derecho Administrativo. Editorial Porrúa México. 1993. Pág. 281.

¹¹⁶ Hernández Espíndola Olga. Op. Cit.

¹¹⁷ Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo. Pag. 226.

1.- Permiso, licencia o autorización es el acto administrativo por medio del cual se otorga por un órgano de la administración a un particular la facultad o el derecho para realizar una conducta o hacer alguna cosa.

2.- Puede constituir también el documento formal por escrito donde se hace constar el acto administrativo por ejemplo la licencia de manejar, un permiso de importación, etc.”¹¹⁸

Coincidimos en este sentido que, el pago a plazos en parcialidades de contribuciones se trata meramente de un derecho preexistente, sin embargo es necesario hacer valer ese derecho, aún cuando pueda ponerse en duda la potestad de la autoridad de negarla “per se”, dado el caso que se negara la autorización aún cuando se cubran todos los requisitos legales, por aquello de la frase “podrán”, lo que solo deja como aparente único medio fiscal el de recurrir dicho acto ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto a la debida fundamentación y motivación, que como ya vimos, en ciertos casos en que se justifica por la mera potestad de la autoridad, que pudiera ser caprichosa sería impensable desde un punto de vista de derecho administrativo que se dictara una resolución en el sentido de que aún cuando se reúnan los requisitos y basándose en dicha potestad se niegue la autorización.

Pensando en que así se determinara, los pagos hechos hasta antes de dicha negación se tomaría en cuenta únicamente a favor del fisco y por estar reconocido un adeudo, no sería susceptible de devolución.

Siguiendo con el análisis de la naturaleza jurídica de este tema, tenemos que por su contenido el derecho tributario se enlaza de diversas maneras con las otras disciplinas jurídicas, dando origen a una multiplicidad de relaciones que entre las que se destacan las siguientes:

¹¹⁸ Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo. Textos Universitarios. UNAM. México. 1ª Edición. 1973. Pág 219.

a) En primer lugar, como rama del derecho público interno, el derecho tributario recibe gran parte de sus principios fundamentales de las disciplinas que elaboran las teorías más generales acerca de la organización y el funcionamiento del Estado, tales como el derecho constitucional y el derecho administrativo.

b) Son características las relaciones entre el derecho tributario y el derecho privado, de tal suerte que adoptan una doble configuración, es decir;

1. En su manifestación fundamental: la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria. El Estado se convierte, al producirse las condiciones previstas en la ley, en el titular de un derecho de crédito frente al contribuyente deudor. De ahí la consecuencia de que las disposiciones del derecho civil acerca del nacimiento, modificación y extinción de las relaciones obligatorias, sean aplicables a la relación impositiva, en tanto no aparezca expresa o tácitamente derogadas por principios o normas de derecho tributario.

2. En otros casos, las normas del derecho privado son extrañas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presentes para la determinación del objeto impositivo. Esto acontece cuando el presupuesto de hecho que, según la legislación tributaria, constituye el objeto del impuesto y consiste en una relación jurídica privada, o sea que ese hecho generador de un crédito fiscal deriva de un acto jurídico regulado por el derecho privado. Un caso concreto es la compraventa de un inmueble, que genera como obligación tributaria el cubrir el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles.

Estas consideraciones, no implican que la norma reguladora de la relación privada se convierta en norma tributaria, luego entonces una relación jurídica privada constituye tan solo un dato de hecho para la relación impositiva.

c) Una amplia zona del derecho tributario, se vincula con el derecho penal, es aquella que tiene por objeto las sanciones de carácter penal, establecida en las leyes para la más graves transgresiones a las normas tributarias.

d) El derecho tributario se vincula también con el derecho procesal. Dicha relación se manifiesta en una doble dirección:

I. Los principios fundamentales del proceso civil regulan el ejercicio de las acciones que nacen a favor del Estado y del ciudadano con la relación jurídica tributaria. Desde luego, existen normas procesales específicas que derogan a las de derecho procesal común.

II. En contraposición, el derecho del proceso civil esta subordinado a la observancia de algunas normas tributarias, sea porque éstas impongan el pago de determinado derechos o porque prohíban al juez que entren al fondo de los asuntos planeados por las partes, si previamente no se ha dado cumplimiento a determinadas obligaciones fiscales.

e) Las relaciones con el derecho internacional, son de diversa índoles. La potestad tributaria del Estado puede estar vinculada con normas de derecho internacional nacidas de los tratados, por ejemplo, las exenciones de ciertos tributos de que gozan los agentes diplomáticos y consulares; en el establecimiento y el importe de derechos aduaneros sobre determinadas mercancías respecto de las cuales se hayan producido acuerdos con otros Estados.

Parece importante para este punto determinar la obligación fiscal a fin de establecer que consisten los elementos inciertos de la obligación, tales como la hipótesis de incidencia que quede configurada al coincidir un hecho generador, así como señalar el sujeto pasivo a cargo de la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno y el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera.

En la legislación mexicana se ha implantado los términos de determinación y liquidación (artículo 6º del Código Fiscal de la Federación). El término de determinación se aplica a la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales; y la palabra liquidar se ha empleado para denominar a la actividad consistente en señalar el monto exacto, en dinero o especie, a cubrir por concepto del nacimiento de la obligación tributaria.

En tanto para explicar la naturaleza jurídica de la determinación existen tres tesis:

1. Tesis de Efectos Declarativos, según la cual la obligación fiscal habrá nacido con la realización de hecho generador, y la determinación únicamente tendrá efecto declarativo por parte de la autoridad respecto de la obligación.
2. Tesis de Efectos Constitutivos, de acuerdo con la cual la obligación fiscal nacerá en el momento en que la autoridad administrativa produzca el acto de determinación.
3. Tesis Ecléctica, en este caso, sus sostenedores atribuyen un carácter constitutivo y declarativo de determinación.

Se puede afirmar que el legislador mexicano aplicó la tesis que contempla que la determinación produce efectos tanto declarativos como constitutivos, puesto que existe distinción entre el momento en que nace la obligación fiscal, (artículo 6º párrafo primero del Código Fiscal de la Federación) y el momento de la exigibilidad de la obligación fiscal (artículo 145 párrafo primero del mismo ordenamiento legal).

Es decir, la determinación tendrá un aspecto declarativo en los casos en que la obligación nazca en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho, y una situación diversa se da cuando se determina y liquida la obligación por parte de la

autoridad administrativa. En este caso, el deudor no puede efectuar el pago aun cuando así pretendiera hacerlo, ya que la exigibilidad del crédito está sujeta a una condición: que la autoridad administrativa lleve a cabo la determinación y liquidación.

Existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria a saber:

a) La que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.

b) La que realiza la autoridad administrativa, sin intervención del sujeto pasivo. En este caso, se está ante una determinación de oficio.

c) Determinación efectuada por la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, conocida también como procedimiento mixto.

Este procedimiento se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón, se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria, ello se actualiza con la intervención del sujeto pasivo principal o bien de terceros.¹¹⁹

Aquí es cuando resulta importante para nuestro tema en lo que se refiere al pago a plazos, toda vez que en el dicho artículo 6º, fracción II párrafo cuarto establece que “cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto del mismo ejercicio” y en este caso podrá ser sólo una vez por año.

¹¹⁹ Quintana Valtierra Jesus y Rojas Yañez Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas. 1994.

3.3. Requisitos para la autorización.

Como ya se dijo el artículo 66 del Código Fiscal dispone que las 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.

Es de opinarse que aparentemente la regulación del pago a plazos, esta mal ubicada en el Código Fiscal, porque si este ordenamiento reglamenta la institución de pago en sus artículos 20 y siguientes, por razón de orden y sistemática en la ubicación de instituciones, es en ese lugar podría haberse regulado el pago a plazos como lo es dentro del Título Derechos y Obligaciones de los contribuyentes, pero como se puede observar que se le sitúa en el Título siguiente que el de las Facultades de las Autoridades Fiscales lo que confirma la idea que se considera más una prerrogativa del Estado más que un derecho del gobernado.

Por ello dentro del esquema de modernización y simplificación administrativa, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público ha puesto en marcha en las oficinas federal de hacienda un programa de apoyo al contribuyente, a través del cual la realización de trámites fiscales sigue un procedimiento aparentemente alejado de complicaciones.

Tal es el caso del pago a plazos de créditos fiscales para lo cual el contribuyente que desee acogerse a tratamiento del pago, únicamente deberá acudir a la oficina hacendaría correspondiente a su domicilio fiscal, en dos ocasiones:

1ª. Para la liquidación de sus adeudos, comprendiendo la contribución, actualización, recargos, otros accesorios y total del adeudo, y se le proporcione los formularios múltiples de pago, en tantos juegos como parcialidades solicite, excepto el último para ser cubierto ante los bancos autorizados.

2ª. Antes de realizar el último pago, a efecto de que formule la liquidación definitiva.

El esquema de pago a plazos de créditos fiscales, pretende simplificar el trámite ante las oficinas Federales de Hacienda, con lo cual el contribuyente sólo acudiría a dichas extractora en un mínimo de ocasiones, permitiendo así un mejor y oportuno cumplimiento en las obligaciones tributarias a cargo de los particulares.

A continuación, haremos un estudio más minucioso de dichos requisitos tratando de ver si efectivamente este sistema logra lo que se pretendió en su creación, por lo que para este punto referiremos que teníamos dos opciones hasta el año fiscal 2004-2005 en el que permitía acogerse a la opción sin autorización previa, mismo que por obvias razones ya no trataremos, pasando entonces a la vigente.

Según la Regla 2.12.4. de la Miscelánea Fiscal 2004-2005, la autorización previa para pagar en parcialidades se solicitará ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se efectuó el pago de la primera parcialidad.

Dicho trámite se hará con la condición de que las parcialidades sean calculadas de la siguiente manera atento a lo establecido por el multicitado artículo 66, como sigue:

PRIMERA PARCIALIDAD.

1. La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

Para efectos de esta fracción, el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, se integrará por la suma de los siguientes conceptos

- a) *El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.*
- b) *Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.*
- c) *Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.*

Con respecto a la mencionada actualización que corresponde al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código.

SE EXPRESARA EL SALDO EN UDIS

El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial determinado a que se refiere el primer párrafo de esta fracción. El saldo que resulte conforme a este párrafo se expresará en Unidades de Inversión vigentes al momento de la autorización de pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

SEGUNDA Y SIGUIENTES PARCIALIDADES

La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en dichas Unidades de Inversión a que se refiere el párrafo anterior y el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que se solicite la autorización y a los dos meses anteriores, debiendo calcularse para el número de parcialidades restantes, montos idénticos denominados en Unidades de Inversión, que a valor presente, descontados al promedio de las tasas de recargos antes mencionado, sumen el saldo del adeudo inicial menos la primera parcialidad.

FORMATOS DE PAGO Y MONTO EXPRESADO EN PESOS

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público establecerá los formatos de pago que entregará al contribuyente en forma semestral, los montos a pagar mensualmente en Unidades de Inversión. Al momento del pago, los montos se reexpresarán en pasos conforme al índice que para estos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago.

PAGO DE RECARGOS POR PRORROGA SOBRE LA PARCIALIDAD

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente. En este caso, la Secretaría modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar de las parcialidades restantes.

BENEFICIO POR PAGAR EN TIEMPO LAS DOCE PARCIALIDADES

En caso de que el contribuyente cubra, en tiempo y monto, las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos que se hubiera establecido para el crédito, se

reducirá en un 10 % para efectos de calcular las parcialidades restantes. El contribuyente perderá este beneficio si posteriormente incumple, en tiempo y en monto, el pago de alguna de las parcialidades restantes. En este caso la Secretaría modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

BONIFICACIÓN DEL 5% POR PAGAR OPORTUNAMENTE LA TOTALIDAD DE LAS PARCIALIDADES

Los contribuyentes que cubran, en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, recibirán una bonificación del 5% calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última de ellas, siempre y cuando el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior a veinticuatro.

SE RECIBIRA BONIFICACIÓN CUANDO EL NUMERO DE PARCIALIDADES SEA MAYOR A VEINTICUATRO

Cuando el número de parcialidades autorizadas sea superior a 24, los contribuyentes recibirán una bonificación equivalente a la diferencia entre el monto de los recargos pagados efectivamente en las primeras veinticuatro parcialidades más los pendientes de pago por el plazo autorizado y el monto de los recargos que se hubieren determinado y pagado en el mismo periodo, tomando en consideración una reducción del 25% de la tasa establecida para tales efectos, sin considerar la reducción de la tasa ni la bonificación mencionada. (Miscelánea Fiscal 2004-2005). Esta bonificación en ningún caso dará derecho a devolución, compensación o acreditamiento.

EN QUE CASOS PROCEDERA LA BONIFICACIÓN

La bonificación a que se refiere el párrafo anterior, procederá cuando los contribuyentes hubieran cubierto en tiempo y en monto las primeras veinticuatro parcialidades. Para estos efectos, se podrán reducir las parcialidades subsecuentes en la proporción que representen dentro del total de las que faltan por liquidar, el monto total de la bonificación correspondiente a las veinticuatro parcialidades. La bonificación que se derive del descuento de los recargos por las parcialidades restantes se hará mediante la reducción del número de parcialidades hasta el momento en que esta última bonificación sea igual al monto del saldo del adeudo denominado en Unidades de Inversión. (Miscelánea Fiscal 2004-2005). Este beneficio se perderá si posteriormente se incumple por más de dos meses, el pago de alguna parcialidades restantes. También procederá la citada bonificación cuando se opte por pagar la totalidad del saldo del adeudo después de haber pagado las primeras veinticuatro parcialidades, en cuyo caso se disminuirá la primera bonificación del mencionado saldo.

NO SE APLICARA A LOS ADEUDOS FISCALES

Lo dispuesto en los párrafos octavos, noveno y décimo de esta fracción no será aplicable a los adeudos fiscales que las autoridades hayan determinado o determinen mediante resolución que hubiera sido notificada al contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establecerá mediante reglas de carácter general los mecanismos y requisitos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en esta fracción.

Continuando con lo establecido por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación tenemos:

GARANTIA DE INTERES FISCAL

II. Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos, en los términos del Código y su Reglamento.(sic)

En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, la autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 de este Código,(sic) siempre que se cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. (Miscelánea Fiscal 2004-2005). Cuando este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se estará a lo dispuesto por la fracción III, inciso a) del presente artículo.

Esta garantía del adeudo fiscal, por el cual ejerzan la opción, su actualización y recargos generados durante el periodo que elija para el pago en parcialidades, excluirán el monto de la primera parcialidad, mediante algunas de las formas autorizadas.

A continuación procede exponerse lo conducente a esta garantía.

FORMAS DE GARANTIA DEL INTERES FISCAL

Artículo 141. (sic) Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezcan la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiera el artículo 141.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Nota: La adición del segundo párrafo entrará en vigor el 1º de mayo de 2005. Artículo Segundo Fracción XVI de disposiciones Transitorias para 2004.

Para los efectos fiscales en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

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, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

QUE DEBERA COMPRENDER LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

REQUISITOS DE LAS GARANTIAS

El reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

NO PODRAN DISPENSAR EL OTORGAMIENTO DE LA GARANTIA

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

PLAZO PARA CONSTITUIR LA GARANTIA

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de 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.

Es necesario se refiera a la actualización y recargos para efectos de cuantificar la garantía del interés fiscal por el que se dispone que la actualización de las contribuciones adeudadas por las que se ejerce la opción de pago en parcialidades; se calculará considerando que el factor aplicable al periodo seleccionado por el contribuyente será igual al que corresponda al periodo inmediato anterior. Lo cual significa que si el contribuyente opta por pagar el

adeudo fiscal en 20 parcialidades, por ejemplo, deberá determinar el INPC que corresponda al periodo de 20 meses anteriores a aquél en que ejerza su opción, con lo cual obtendrá un factor de actualización muy superior a aquél que seguramente va a obtener 20 meses después de haber ejercido la opción, si tomamos en cuenta que la tendencia de la inflación viene en descenso.

Tratándose de la tasa de recargos que deba considerarse para fines de la cuantificación de la garantía del interés fiscal, la regla no establece nada al respecto; por lo que suponemos que dicha tasa será la vigente en el mes en que se ejerza la opción, para el caso de prórrogas, multiplicada por el número de meses elegido por el contribuyente para el pago en parcialidades.

Así también establece el propio artículo 66 del Código Fiscal lo siguiente:

REVOCACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN PARA PAGO A PLAZO

III. Quedará revocada la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades cuando:

- a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.*
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.*
- c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.*

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Como ya se puede ver, en el caso de que el contribuyente no otorgue la garantía en los términos y formas antes descritos, se declare en quiebra o deje de pagar 3 parcialidades se tendrá por revocada la opción de pagar en parcialidades y consecuentemente deberá cubrir al fisco el saldo insoluto de las contribuciones adeudadas (éstas actualizadas en los términos previstos en el artículo 17-A del propio código) más los recargos causados desde la fecha en que debieron cubrirse las contribuciones hasta aquélla en que el pago de las mismas se efectúe, a la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 21 del citado código.

IMPROCEDENCIA DE LA AUTORIZACION

No procederá la autorización a que se refieren este artículo tratándose de:

- a) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas,*
- b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de importación y exportación de bienes y servicios.*
- c) Contribuciones que debieron pagarse en el año calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social. (Regla 2.12.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005).*

IMPROCEDENCIA DE CONTRIBUCIONES PAGADERAS

No obstante lo anterior, la autorización a que se refiere esta artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho párrafo, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación.

USO INDEBIDO DEL PAGO EN PARCIALIDADES

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades, entendiéndose como uso indebido cuando se solicite cubrir las contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios, contribuciones que se causaron en el año de calendario en curso o en los seis meses anteriores al en que se solicite la autorización, cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como cuando, procediendo el pago en parcialidades, no se otorgue la autorización correspondiente. (Miscelánea Fiscal 2004-2005).

Entre otras reglas se ha determinado que la autorización se solicitará mediante la forma oficial 44 "Aviso de opción o solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades", ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, La Administración Local de Grandes Contribuyentes o la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes según corresponda.

Para cubrir en las parcialidades iniciales el importe de las multas por infracciones que originen omisión en el pago de contribuciones dentro de los plazos legales establecidos por las disposiciones fiscales, así como del importe de los gastos de ejecución, se utilizara el formulario otorgado por la Secretaría.

Estas parcialidades se determinarán como sigue:

1. Se dividirá el importe total del crédito (incluyendo su actualización y recargos generados hasta la fecha en que se ejerza la opción de pago en parcialidades) entre el número de parcialidades que elija el contribuyente.
2. El importe de la multa adicionado con los gastos de ejecución, se dividirá entre el cociente que se obtenga de la operación anterior.
3. El resultado obtenido conforme a la fracción que antecede, será el número de parcialidades que corresponde a los dos conceptos de accesorios antes citados.

Se aclara que en los casos en que la última parcialidad de las multas y gastos de ejecución tenga un monto inferior a las anteriores, aquélla se adicionará con una parte de las parcialidades relativas a las contribuciones y demás accesorios (recargos) que se adeuden a la fecha en que se ejerza esta opción debiendo:

a) Cubrir a partir del mes siguiente al de vencimiento de la última parcialidad, las parcialidades relativas a las contribuciones actualizadas y recargos adeudados al momento de ejercer la opción a que se refiere la fracción.

b) Presentar ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Grandes Contribuyentes que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente dentro de los 10 días hábiles siguientes a aquél en que hubiera pagado la primera parcialidad, aviso comunicando el ejercicio de la opción, el monto del adeudo fiscal por el cual la ejercen, el periodo por el cual se causó y el número de parcialidades elegidos, anexando a dicho aviso copia de la declaración en que optaron por pagar en parcialidades, debidamente sellada por la Institución de Crédito Autorizada.

En tanto se resuelve la solicitud se deberán pagar mensualmente las parcialidades calculadas en función del plazo solicitado en unidades de inversión.

La solicitud deberá ir acompañada de copia sellada de la declaración correspondiente o acuse de recibo de la transferencia electrónica de fondos.

Según la Regla 2.12.4 de la Miscelánea Fiscal 2004-2005 tenemos que:

Las parcialidades vencerán por meses de calendario contados a partir del día en que se pague la primera parcialidad.

a) *La parcialidad de las contribuciones se empezarán a pagar a partir del mes siguiente al del vencimiento de la última parcialidad que corresponda a las multas.*

b) *Determinación de las parcialidades: el importe total del crédito se dividirá entre el número de parcialidades, el importe de la multa adicionado con los gastos de ejecución, se dividirá entre el cociente que resulte de dicha división y el resultado será el número de parcialidades que corresponden a las multas.*

El aviso a que se refiere esta regla deberá ser firmado después de la leyenda "bajo protesta de decir verdad", por el propio contribuyente cuando se trate de una persona física y, tratándose de personas morales, por quién tenga poder de la misma para actos de administración y dominio, debiéndose acompañar, en este último caso, el documento en el que consten dichas facultades.

Para calcular el monto de los recargos correspondientes a los 12 meses posteriores a aquel en que se otorgue la garantía, se considerará como tasa mensual aplicable al periodo, la que se encuentre en vigor al momento del otorgamiento de dicha garantía.

Para efectuar los pagos correspondientes a las parcialidades segunda y sucesivas se deberá utilizar la forma oficial autorizada. El Servicio de Administración Tributaria determinará el importe de la segunda y siguientes parcialidades de conformidad con lo establecido y no se aceptarán pagos efectuados en formatos diferentes.

De conformidad con la Regla 2.12.3 Miscelánea Fiscal 2004-2005 tenemos que:

Las formas oficiales para pagar la primera y última parcialidad del periodo elegido o plazo autorizado, serán entregadas al contribuyente por la administración local de recaudación correspondiente, conforme a los siguiente:

I. A solicitud del contribuyente, en el módulo de atención fiscal de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente o de la Administración de Grandes Contribuyentes según corresponda.

II. A través de envió al domicilio fiscal el contribuyente.

Tratándose de pagos en parcialidades controlados por las administraciones de recaudación, el importe de la última parcialidad se pagar conforme al ajuste que emitan dichas administraciones, en base a los importes reales que se termine para tales efectos.

En el caso de contribuyentes cuyo domicilio fiscal se encuentre en una población distinta a la sede de la administración local de recaudación correspondiente que les deba determinar el importe de la última parcialidad, podrán depositar dentro el mismo plazo a que se refiere esta regla, en el módulo de recepción de trámites fiscales, copia de la documentación que acredite los pagos efectuados a partir de la segunda y hasta la penúltima parcialidad, en que conste el sello de la institución de crédito autorizada ante la cual se efectuó el pago.

Dentro de la Regla 2.12.5 Miscelánea Fiscal 2004-2005 se establece que:

Para la aplicación de los pagos de parcialidades se efectuará conforme a lo siguiente.:

- El monto de cada parcialidad en UDIS se dividirá en un componente de recargos y otro de capital.

- El componente de recargos será igual al resultado de multiplicar la tasa de recargos vigente para cada crédito fiscal por el saldo del adeudo del mes anterior a la parcialidad de que se trate.

- El componente de capital será igual al monto que resulte de restar el componente de recargos a la parcialidad correspondiente a ese mes. Dicho componente de capital se aplicará inicialmente a las multas, los gastos de ejecución y demás accesorios, por último, se aplicará a las contribuciones.

Por otro lado, en la Regla 2.12.1 Miscelánea Fiscal 2004-2005 determina que:

Se puede encontrar que los contribuyentes que hubieren determinado contribuciones a su cargo en declaración anual y hayan optado por pagarlas en parcialidades y en fecha posterior presente declaración complementaria del mismo ejercicio disminuyendo las citadas contribuciones e inclusive determinado saldo a favor, podrán solicitar en escrito libre, que se deje sin efecto el pago en parcialidades , siempre y cuando:

I. Los adeudos no hayan sido determinados por medio de declaración de corrección fiscal o con motivo de dictamen.

II. No se hubieren interpuesto medios de defensa, respecto del crédito.

III. Los contribuyentes no hayan incurrido en alguno de los supuesto de revocación de la autorización a que se refiere la fracción II del artículo 66 del Código.

Para ello, deberán presentar ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes según corresponda, la documentación que acredite la forma en que se determinaran las contribuciones manifestadas en la declaración complementaria.

En caso de que, los importes declarados estén acordes con las disposiciones fiscales respectivas, previo dictamen de la Administración Local de Auditoría Fiscal o de la Administración Local Grandes Contribuyentes según sea el caso, se podrá dejar sin efecto el pago en parcialidades, o bien, disminuir el saldo correspondiente. En consecuencia, los contribuyentes podrán, en su caso tramitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso, con motivo del pago de parcialidades.

En la declaración del ejercicio antes mencionada, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, no deberán, en ningún caso, marcar los cuadros correspondientes a devolución o compensación de dichos saldos a favor.

Por último es importante mencionar que en la Regla 2.12.4 de la Miscelánea Fiscal 2004-2005, ya se menciona que:

Deberá presentarse la forma oficial o acuse de recibo de la transferencia electrónica de fondos del pago de contribuciones federales en que conste el pago de la primera parcialidad, un informe acerca del flujo de efectivo en caja y bancos, correspondientes a los 12 meses anteriores al mes en que se presente la solicitud y un informe de liquidez proyectado por un periodo igual al número de parcialidades que se solicite.

Después de todo lo considerado se concluye que el trámite y sobretodo el cálculo de los pagos más multas, recargos y actualización no resulta nada sencillo realizarlo y carente de facilidades al contribuyente por más que se quiera hacer creer que se hace para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, aunado a las complicaciones que trae aparejada con los efectos, económico, sociales y jurídicos que estudiaremos más adelante.

3.4. Límites del Estado.

Como quedo asentado, en capítulos precedentes el Estado como sujeto activo es una de las partes de la relación jurídico contributiva, actuando con imperio y jerárquicamente supraordinada en relación con el particular o contribuyente.

Sin embargo, es importante determinar si el Estado en su actividad impositiva tiene alguna limitación ya sea legal, social, económica o meramente ética o si bien su actuar carece de medida y por lo consiguiente puede realizar lo que sea para obtener el gravamen fiscal.

Para ello analizaremos éste cuestionamiento partiendo de la finalidad de las contribuciones.

3.4.1. Fines teológicos de las contribuciones.

En los inicios de las sociedades, es decir en las épocas del clan, del tributo, de la horda la imposición de tributos no tenía más justificación que el ejercicio simple y llano del poder, es decir, el más fuerte ya fuera un individuo o grupo de individuos le imponía al débil la entrega de productos, bienes o incluso personas (doncellas) bajo la amenaza de infligirle un daño o represalia, siendo parecido más a un asalto a mano armada o a una extorsión que a una relación jurídico tributaria.

Con el desarrollo de las sociedades, principalmente durante la época feudal la visión del señor feudal como sujeto activo de la relación era de carácter patrimonialista es decir, consideraba a todo lo que se encontraba dentro del feudo como de su propiedad incluyendo bienes o personas y por lo consiguiente los tributos que les cobraba a sus súbditos como una obligación de mantenerlo en sus gastos personales, como si se tratara del mismo patrimonio el propio y el de sus súbditos.

Con la llegada del Estado moderno y el triunfo de las ideas que consideraban que la soberanía de una comunidad o de un Estado residían original y esencialmente en el pueblo, la justificación de las contribuciones y la de existencia del propio Estado tuvo que cambiar de tal manera que partiendo de la idea original de Rosseau, que establecía el inicio del Estado en un gran contrato social en donde los particulares cedían parte de sus libertades para el bienestar común o de la visión de Jobbs en donde el estado servía para poner restricciones a los deseos egoístas que por su propia naturaleza tenía el hombre, en ambos casos la razón de la existencia de las contribuciones tendría como punto central al pueblo como ente soberano.

En nuestra doctrina, los estudiosos de la materia nos han aportado diversas teorías al respecto de justificación de las contribuciones, que comentaremos brevemente iniciando con el Tratadista Margain que transcribimos a continuación:

“Pretender aumentar las tarifas, cuotas o tasas de los impuestos existentes o crear nuevos gravámenes sin prever la reacción y comportamiento de los contribuyentes e ignorar la situación económica de la fuente gravada, así como la del país, es llevar a un fracaso seguro las finalidades de la reforma y disminuir el número de los contribuyentes honestos.”¹²⁰

¹²⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 7ª. Edición. México, 1983. Pág. 104

Esta opinión esta basada en las siguientes teorías:

“Teoría de los Servicios Públicos.- Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es equivalente a los servicios públicos recibidos. Esta teoría es conocida igualmente como teoría de la equivalencia o también teoría de los beneficios (Benefit Theory) por los Ingleses.”¹²¹

“Teoría de la Relación de Sujeción.- Para los tratadistas alemanes de derecho Público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, de su deber de sujeción. Que esta obligación no esta supeditada a que el contribuyente reciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción.

Teoría de la Necesidad Social.- Andreozzi, en su obra Derecho Tributario expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Explica la teoría de la necesidad social comparando las necesidades del hombre con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases Físicas y espirituales.”¹²²

“Teoría del Seguro.- Los tributos, en especial el impuesto se considera como el pago de una prima de seguro por la protección que el estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares; tesis esta que se ha reputado como falsa, en virtud de que la actividad del estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple protección de la hacienda de sus súbditos.”¹²³

Desde un punto de vista muy particular, podemos afirmar que un método para limitar obligadamente a la autoridad a contener el confundir su potestad estatal

¹²¹ Idem. Pág. 133

¹²² Idem. Pág. 135

¹²³ Idem. Pág. 138

con la individual y particular de hacerse de ingresos sin medir las consecuencias es mediante la creación de la figura de desvío de poder, misma que explica el maestro Margain en los siguientes términos:

“Teoría de exceso o desvío de poder.- La tesis del desvío de poder o exceso de poder surgió a mediados del siglo pasado y se formó exclusivamente con la jurisprudencia que fue establecido por el Consejo de Estado Francés. Primeramente se habló de exceso de poder al alegarse incompetencia de la autoridad, violación del procedimiento, violación de la ley aplicada o al impugnarse las resoluciones administrativas por desvío de poder.

El primer antecedente que se conoce de lo que hoy se denomina teoría del desvío de poder tuvo su origen en una sentencia conocida como sentencia Bernes, emitida por el consejo de Estado Francés el 19 de mayo de 1858, que resolvió lo siguiente: el alcalde de Tolosa estaba autorizando para cobrar un precio a los bañistas al acudir a la playa hacia uno de los establecimientos municipales; pero el alcalde pretendió exigir el precio aún a los bañistas que no hacían uso de establecimientos públicos. En este caso el Consejo de Estado Francés resolvió que había desviación de poder de la facultad otorgada al alcalde de Tolosa

Un segundo caso se presentó en 1872 que fue el que constituyó, digamos ya en definitiva, la base de la teoría del desvío de poder, que es el siguiente: en ese año, el gobierno francés decidió ejercer el monopolio en la fabricación de cerillos, por lo que todas las fabricas de cerillos en manos de particulares deberían pasar a ser propiedad del Estado, previa indemnización de sus propietarios.

Pero hubo un alcalde que queriendo que el municipio se ahorrara el importe de la indemnización, busco una causal para clausurar la fabrica y que en esta forma el municipio se apropiaría del inmueble. Para ello invento como pretexto que la fabrica era insalubre y que no daba garantía de seguridad al personal que en ella laboraba y que por consiguiente procedía la clausura de la misma.

En este caso, al igual que el anterior, el Consejo de Estado Francés considero que había desvió de poder o exceso de poder por parte de la autoridad municipal, dado que las facultades deben ejercerse siempre en vista del fin que la ley ha tenido en cuenta para otorgarla, o sea que la teoría del desvió de poder consiste en que la autoridad administrativa al aplicar una norma, debe tomar en cuenta el fin que el legislador tuvo en mente al emitirla. En otras palabras que la teoría del desvió de poder permite al juez el examen de las intenciones de los administradores.”¹²⁴

A mayor abundamiento consideramos que existen bases suficientes para establecer esta figura dentro de nuestro sistema normativo dado que el artículo 25 Constitucional otorga facultades al poder ejecutivo para convertirse en el rector de la economía pero dicha facultad no es de carácter indiscriminado o caprichoso sino que debe ser garantizando el desarrollo nacional íntegro y sustentable, fortaleciendo la soberanía de la nación y fomentando el crecimiento económico, el empleo y una mas justa distribución del ingreso y la riqueza.

No es de perderse de vista que esta disposición se encuentra establecida dentro de capítulo de las garantías individuales de los gobernados lo que en principio significa, por lo menos en teoría que si un gobernado considerase que el Ejecutivo no esta cumpliendo con esta responsabilidad y esto le causa un agravio personal y directo, pudiese ocurrir en vía de Amparo para obtener la protección Federal.

Como hemos visto la forma como el poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda maneja la figura del pago a plazos, viola de manera evidente éste mandato Constitucional puesto que provoca el deterioro económico los contribuyente, el desempleo y aniquila las fuentes de riqueza y por ende la distribución de la misma, encuadrando en un claro exceso o desvió del poder conferido, independientemente de que se haya originado por contribuciones

¹²⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Idem* Pág. 236-237

omitidas y que se haya afectado el Estado, esto es menor como ya veremosmas adelante, así como el hecho de que la mayor fuente de ingresos no se obitnen de la recaudación de impuestos.

La justicia Fiscal desde un punto de vista Filosófico Económico.

En el sistema fiscal mexicano, si se quisiera afirmar si es justo o no, tendríamos que analizarlo en su totalidad, con todo el universo fiscal a que es sujeto, en lo económico o en lo jurídico. Sería un verdadero error afirmar que el Impuesto al Valor Agregado es justo sin analizar a su sujeto frente a otras contribuciones; el hacer este tipo de afirmación nos niega la búsqueda de la justicia fiscal, el individuo debe enfrentarse al momento de observar si su sistema fiscal es justo o no, en todos y cada uno de los impuestos a que esta obligado a pagar.

Por lo anterior, definir si existe justicia fiscal en un país es materialmente imposible, porque primero es necesario analizar todos los tributos, sus tendencias, evasores, aplicación tributaria en el contribuyente, etcétera, y luego concluir.

En nuestro tribunales, estos principios de proporcionalidad, equidad y generalidad, ya han sido estudiados y resueltos en algunos casos, en los que se nota la incongruencia de las resoluciones. En todo caso, sabemos que ningún régimen impositivo en el mundo pasaría la prueba de tener un régimen fiscal justo, esto debido a la diversidad de impuestos, complejidad de ellos, extensiones, etc.

La justicia fiscal previene en su concepción de dos elementos:

- a) Que se tenga un régimen jurídico general.
- b) Conceptos económicos.

Los principios esbozados en generalidad, proporcionalidad y equidad son principios innegables en la justicia fiscal, pero ¿Cómo podemos realmente medir la proporcionalidad del impuesto en un individuo?, ¿Cómo en un juicio en el que se atacase un impuesto desproporcional se estudie en forma aislada? o ¿Cómo si fuese el único impuesto que tendría que pagar?.

El ejemplo en esta situación, sería el del caso del pago a plazos de un impuesto generado y no pagado del Impuesto sobre la Renta, se tendría que no paga en tiempo, pero paga con multas y recargos, actualizaciones y en tasas elevadas; estará bien desde un punto de vista de equidad, pero ¿Y de proporcional?, o es que ¿Acaso no paga el contribuyente otros impuestos?.

Es por ello que se insiste que, no se puede afirmar que un impuesto es o no proporcional al pagador, se debe estudiar al individuo frente a todo el universo que confirma sus obligaciones tributarias.

Si los principios económicos esbozados, son difíciles y muchos de ellos obsoletos en la Justicia Fiscal, entonces solo tenemos por Justicia Fiscal lo sostenido por la distribución de los impuestos de acuerdo con el sistema jurídico vigente entre las personas llamadas a pagarlos, por medio de su respectiva capacidad contributiva, la cual está constituida por la renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos, atención a las circunstancias personales del contribuyente y un cierto grado de progresión.

Conviene indicar que, el objeto de Justicia Fiscal no se puede conseguir sin una adecuada Administración Financiera como lo es en caso del pago a plazos, ya que esta postura nos da dos elementos que debieran tomarse en cuenta:

- a) Capacidad de Pago.
- b) Atendiendo a las Circunstancias Personales del Contribuyente.

La Justicia Fiscal de los impuestos, no puede ser medida solamente por la incidencia y el impacto económico que causa en el contribuyente. El Estado utiliza los impuestos, no sólo como una forma de allegarse bienes, sino tienen infinidad de objetivos, entre algunos el desmotivar el consumo de ciertos productos e incentivar actividades, sin embargo tratándose de este tema se consigue lo contrario, como veremos más adelante ya que la capacidad de pago no debe verse en forma aislada, sino encadena con todos los efectos de su autorización y de la capacidad posterior a ésta en el transcurso del tiempo, junto con la inflación y las actualizaciones que al final destroza la redistribución de la riqueza.

Tenemos entonces que, los efectos del impuesto en la conducta económica del contribuyente son diversos en atención a muchas circunstancias y, entre ellas, la clase del impuesto de que se trate. Pero, en general, cabe decir que las reacciones frente al aumento de cualquier impuesto son mucho más débiles que las que a diario provocan la falta de certeza y seguridad en las actuaciones del Fisco y esto, que es cierto a nivel del contribuyente persona física individual, lo es aún más cuando se refiere a la empresa o a la persona jurídica en sus relaciones con el Fisco.

De ahí que surge una realidad íntimamente relacionada, la inseguridad jurídica-fraude de ley. En todo caso parece de evidencia la siguiente regla: *a menor seguridad jurídica, mayor tendencia al fraude de ley*. Esta regla es fácil de explicar desde el punto de vista de la sicología individual del contribuyente ya que contra lo que a primera vista pudiera parecer prefiere en su mayoría, un Fisco severo y justo que otro laxo y arbitrario.

El contribuyente no defrauda por el gusto o el deporte de defraudar, ni aún siquiera por la mayor o menor probabilidad de no se descubierto, sino como *reacción a un sistema tributario y a una acción del Fisco* que por el defraudador se estimen *injusto o arbitrario*.

En un sistema tributario donde el legislador ha tenido ya en cuenta el fraude para medir las bases y calcular los tipos impositivos, es la injusticia del propio sistema la que obliga a defraudar.

En cuanto a la arbitrariedad (segundo rostro de la inseguridad) ¿qué duda cabe que es un factor de promoción del fraude, y en muy gran escala? Un contribuyente que siente la incertidumbre de una norma, o su falta de claridad, se verá impelido a “rodearla”, a aprovechar la confusión para el lance fraudulento.

Con normas claras y que logran cuajar en la conciencia social de los ciudadanos, no vale el poco loable dicho del antiguo dicho Germánico “Hecha la ley, hecha la trampa”. Pero con las normas que nacen retorcidas, o aceptan de antemano una situación injusta o son utópicas, habría que decir, más bien: “La ley hace la trampa”.

El fraude fiscal no es una causa, sino una consecuencia de la conciencia política de los ciudadanos; pero no en último término de los grados de justicia y seguridad jurídica y fraude, más cabe la pregunta por el grado en que las medidas de lucha contra el fraude pueden poner en peligro la seguridad de un sistema normativo.

Por esto debe dejar de ser utópico la creencia de que el hombre es bueno y benéfico por naturaleza, para convertirse en una realidad lisa y llana, donde el modo de creación y aplicación de las normas jurídicas modela al cuerpo social y muchas de las lacras de éste pueden ser erradicadas si el Derecho promueve e implanta una vida social más justa, más igual y también más segura en un mundo esencialmente inseguro, donde el hombre se siente sustantivamente inseguro y vacilante, la política jurídica tiene la misión de crear un orden de normas que disminuya esos factores de inseguridad.

Y si el Derecho eleva sus niveles de justicia y seguridad, habrá reducido en muy gran medida las causas y las manifestaciones más graves y generalizadas del fraude a la Ley: aquellos fraudes que no son otra cosa que la respuesta desafiante a una norma injusta o arbitraria.

3.5. Problemática económica del pago a plazos.

Para que un contribuyente, se encuentre obligado a pagar contribuciones y estas sean exigibles, se debe haber determinado por sí mismo en el ejercicio fiscal correspondiente o que las autoridades fiscales lo hayan hecho en ejercicio de las facultades de comprobación o que el contribuyente haya solicitado autocorregirse ante las autoridades mediante la presentación de una declaración complementaria por la que modifique las cantidades a pagar en el ejercicio de que se trate.

Contra la opinión generalizada, el pago a plazos de contribuciones y accesorios no es el remedio para todos los males. En algunos casos así será, pero en otros, la mayoría, en lugar de remediar los males los agravará.

El problema para los contribuyentes que optan por pagar a plazos, son las actualizaciones de su créditos, es decir, la aplicación del factor inflacionario que se encuentra previsto en la legislación tributaria y el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) que determina su aumento constante en el país por la inflación acumulada, elemento que ha propiciado la inflación en sí misma.

El gobierno federal cobra la inflación que no sabe quién la produce pero una inflación perjudica de gran manera a los contribuyentes por el aumento en el factor inflacionario y, por supuesto al ser calculados en Udi's, engendros de la inflación en México.

Así, miles de deudores fiscales se encuentran que aceptaron pagar un crédito determinado por corrección, pagaron las parcialidades a que estaban obligados,

pero al momento de pagar la última parcialidad, se encuentran que todavía deben, producto de la actualización fiscal, pero que pueden negociar este adeudo en otras y nuevas parcialidades, al llegar el final se vera de que tamaño será la deuda por los nuevos factores de actualización fiscal.

A partir de ese momento los créditos fiscales que haya sido solicitados de pagar a plazos tienen el peligro del aumento de la espiral inflacionaria y, por consiguiente, de que los mismos se conviertan en impagables, lo anterior no es un absurdo, es la consecuencia de la determinación del saldo de multas, recargos y, sobre todo, de la actualización fiscal.

Dicho procedimiento, se efectúa sobre las contribuciones omitidas y sus accesorios como ya se dijo, actualizándose a partir de los meses en que se debieron haber pagado hasta aquél en que se conceda la autorización en su caso.

Sobre estas bases el factor de actualización que se aplicaría sería el siguiente:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC mes anterior al mes en que se conceda la autorización}}{\text{INPC del mes anterior al que debió pagarse}}$$

Cada parcialidad se actualizara desde la fecha en que se concedió la autorización y hasta el mes en que cada parcialidad se paga, el factor de actualización en este caso sería:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC del mes anterior al mes de pago de la parcialidad}}{\text{INPC del mes anterior al mes de autorización}}$$

Durante el plazo concedido o elegido se causarán recargo sobre le saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizado a la tasa que mediante ley, fije anualmente el Congreso de la Unión.

El costo Financiero, en el que incurre el contribuyente cuando realiza el pago en parcialidades debe ser evaluado para ver la conveniencia de esta opción para atajar los adeudos fiscales se analiza de la siguiente manera:

1. Características del financiamiento que se otorga.

- a) Es de corto a mediano plazo, porque la duración puede ser de 1 a 4 años, ya que se pueden convenir desde 12 hasta 48 parcialidades que vencen mensualmente.
- b) Es oneroso, pues se tienen que pagar los recargos por financiamiento sobre el monto del crédito fiscal actualizado.
- c) Incluye el efecto de la inflación, dado que las parcialidades están expresadas en unidades de inversión.
- d) Requiere de garantía.

2. Factores que intervienen en el costo financiero del pago en parcialidades.

Para determinar el costo financiero del pago en parcialidades, es necesario consignar las erogaciones que se tienen que efectuar, como consecuencia de la opción o autorización como son:

- a) Los recargos por financiamiento, es decir, los intereses que se cobran al contribuyente por permitir que éste pague en parcialidades un crédito fiscal.
- b) La inflación que se origine en el periodo que comprenda el convenio, puesto que las parcialidades están expresadas en Udis.

Cabe señalar que otro de los factores que influye en el costo financiero del pago en parcialidades es el pago oportuno de éstas, debido a que cuando el contribuyente cumple oportunamente con el pago de todas las parcialidades se hace acreedor a los siguientes beneficios.

I. Una reducción de 10% en la tasa de recargos si se cubren en tiempo y monto las primeras parcialidades.

II. Una bonificación de 5% del saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes en que se dio la autorización o debió pagarse y hasta el mes en que se liquide la última parcialidad, si se cubren en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades autorizada y pagadas sea igual o superior a 24.

III. Una bonificación adicional de 25% aplicable a la tasa de recargos, siempre que se cubran en tiempo y monto las primeras 24 parcialidades.

Por el contrario, si el contribuyente no cubre oportunamente alguna parcialidad estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente; para ello, la autoridad modificará al término del semestre correspondiente el monto por pagar en Udi's de las parcialidades restante, en ese caso, el costo financiero se incrementará.

3. Cálculo del costo financiero del pago en parcialidades.

Para efectos de este análisis, a continuación se determinará el costo financiero en que se incurre al hacer uso de esta opción a 12, 24 y 36 meses para que se conozca las ventajas y desventajas que conlleva cada uno de los plazos, con el siguiente cuadro:

Periodo	De la parcialidad 2 a 12	De la parcialidad 13 a 24	De la parcialidad 25 a 36
1. A 12 meses	31.4121%		
2. A 24 meses	31.4121%	35.3233%	
3. A 36 meses	27.0572%	32.4733%	37.0510%

1. Tratándose del crédito a 12 meses, se incurre en un costo financiero de 31.4121%, el cual se puede considerar bajo, en relación con el determinado en los demás plazos, aun cuando la autoridad no otorga ningún beneficio en cuanto a reducción de recargos o bonificaciones al acorar este número de parcialidades.

2. En el de 24 meses cabe observar que de la parcialidad 2 al 12 el costo es menor que en el periodo comprendido de la 13 a la 24, ya que en este periodo en el que se aplica la reducción de 10% en la tasa de recargos, pues el contribuyente cumplió en tiempo y monto con el pago de las primeras 12 parcialidades, ello se debe principalmente a un incremento en la inflación.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta la bonificación de 5% que la autoridad otorga al final a los contribuyentes que cubren en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades.

3. En el de 36 meses, el costo en que se incurre es elevado, dado que el periodo en el que se generan recargos e inflación es muy prolongado, aunque desciende en los dos primeros periodos por el efecto de la reducción de 10% en los recargos y por la bonificación del 25%. Sin embargo, estos beneficios sólo se aplicarán como ya se ha visto en caso de que el contribuyente cumpla de manera oportuna con el pago de todas las parcialidades, adicionalmente, se deberá considerar la bonificación 5% que la autoridad otorgará al contribuyente en el pago de la última parcialidad, de ahí que ésta condicione su cálculo.

Por último, se debe señalar que los costos antes determinados sólo representan un parámetro de lo que puede costar financiarse mediante el pago en parcialidades en condiciones idóneas, es decir, cuando el contribuyente cubre puntualmente el pago de la totalidad de las parcialidades convenidas. No obstante, el costo financiero del pago a plazos es variable en función de la inflación que se tenga en el periodo que dure, de la tasa de recargos por financiamiento vigente en

el mes en que se autorice o se ejerza la opción, y en los dos anteriores, así como del pago oportuno de la parcialidades por parte del contribuyente.

No obstante lo anterior, debemos tomar en cuenta otros factores para tomar en cuenta la posibilidad de tomar esta opción, como puede ser el que si haya dinero para pagar contribuciones o no.

Esto es, si tenemos que el contribuyente tiene capacidad económica para cubrir con oportunidad, y en una sola exhibición, las contribuciones a su cargo que resultan de un periodo determinado, o las que les determinen las autoridades fiscales y han quedado firmes, solicitar esta autorización carece de sentido, por no haber necesidad para ello.

Cuando no haya dinero para pagar contribuciones, entonces se puede empezar a pensar en esta posibilidad, que por escasez de dinero, no se han podido pagar con oportunidad las contribuciones causadas en su totalidad.

Recordando que los contribuyentes pueden ser personas físicas y morales, y que estas últimas tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, distintos de sus socios o integrante.

Entonces ante su falta de liquidez o dinero, para pagar con oportunidad y en su totalidad, las contribuciones causadas, antes de optar por tramitar el pago en parcialidades, primero debe analizarse el valor del patrimonio del contribuyente, y compararle con el monto de las contribuciones y accesorios adeudados, pudiendo presentarse la siguientes situaciones, cada una de las cuales deberá tener un tratamiento diferente y especial.

PRIMER CASO: El patrimonio del contribuyente, es muy inferior al total de contribuciones y accesorios adeudados; el pago en parcialidades es la PEOR OPCION.

En este caso, evidentemente el contribuyente deudor es insolvente económicamente, pues el importe de las contribuciones y accesorios rebasa con exceso, el valor de su patrimonio, el cual resulta insuficiente para cubrirlos.

Aunque quiera, el contribuyente está materialmente impedido para cubrir las contribuciones y accesorios adeudado, pues es un contribuyente insolvente, que ha fracasado en su negocio, resultando que en la actualidad sus deudas rebasa con exceso sus bienes y derechos, por lo que la imposibilidad material de pagar sus deudas, aún las fiscales, es evidente.

En este caso, el patrimonio del contribuyente deudor se extinguiría de la siguiente manera, suponiendo que lo destinara en su totalidad al pago de las parcialidades solicitadas:

Patrimonio Inicial	Parcialidad pagada	Patrimonio final
\$350,000.00.	\$108,330.00.	\$241.670.00.
\$241,670.00.	\$108,330.00.	\$133,340.00.
\$133,340.00.	\$108,330.00.	\$ 25,010.00.
\$ 25,010.00.	\$108,330.00.	(\$ 83,320.00.)

En el ejemplo aludido, el contribuyente no alcanzara ni siquiera a cubrir cuatro parcialidades, cuando todo su patrimonio ya se habría extinguido.

Si este contribuyente optara por pedir autorización para pagar en 36 parcialidades, las cifras adeudadas incrementaría considerablemente por la actualización y recargo por prórroga que se generarían en esos meses, los cuales a partir de ese momento serían porcentajes elevados dada la espiral inflacionaria que se desarrolla, al mismo tiempo que tendría que cubrir puntualmente y al mismo tiempo que tendría que seguir pagando las contribuciones que se siguieran causando a su cargo por el desarrollo normal de sus actividades entre otras

obligaciones como lo serían el pago de salarios, pago de proveedores y de servicios, etcétera.

SEGUNDO CASO: El patrimonio del contribuyente es casi equivalente al total de contribuciones y accesorios adeudados: el pago en parcialidades es una MALA DECISION.

Analizaremos la situación del contribuyente que adeuda \$100,000.00. cuyo patrimonio asciende a \$110,000.00. para ver que es lo que sucede. Aquí, el contribuyente deudor, si pudiera convertir en dinero su patrimonio sin perder un centavo de su valor lo que es absolutamente imposible en la realidad, y pagar en una sola exhibición la totalidad de las contribuciones y accesorios a su cargo, se quedaría con nada o casi nada y ese poco se esfumaría con todas las otra deudas que necesariamente debe tener, por lo cual su negocio tendría que cerrar de inmediato.

Por otro lado, si quisiera pagarlos tendría que hacerlo con sus bienes, entregándolos en dación en pago, para que se rematen, se enajenen fuera de subasta o se adjudiquen en favor del fisco, caso en el cual, lo primero que tendría que realizarse sería un avalúo por una institución o corredor público autorizado por la Secretaría de Hacienda para ello, valuador que designaría la autoridad fiscal, aclarando que en estos avalúos la experiencia indica y confirma que siempre se fija a los bienes valuados menor valor del que en realidad tiene.

Lo expresado hasta aquí, se ha dicho sobre la base de que el patrimonio equivalente del contribuyente deudor esté libre de gravamen en su totalidad, pues si estuviera gravado parcial o totalmente, los problemas se acentuarían, acelerándose el fracaso total y cierre del negocio, por lo que en este segundo caso, el pago de parcialidades es una mala decisión.

Elegirlo sería como decimos, un suicidio y los contribuyentes tienen el derecho y deben ejercerlo, de luchar por su sobrevivencia, ejerciendo los derechos que las leyes conceden, en beneficio propio, de los trabajadores y de sus familias, de la economía nacional, para no agravar el problema del desempleo e inclusive en beneficio del fisco federal, que seguirá recaudando las contribuciones que generen las actividades de estos contribuyentes.

TERCER CASO. El patrimonio del contribuyente, rebasa con exceso el total de contribuciones y accesorios adeudados y está libre de gravamen, en este caso pueden darse los siguientes dos supuestos:

Sin posibilidad real de obtener ingresos.

Este contribuyente no vislumbra a corto plazo la obtención de ingresos equivalente al total de contribuciones y accesorios adeudados, por lo que el asumir el compromiso de pagar en parcialidades mensuales, seguramente se meterá en problemas cada mes para reunir las parcialidades pactadas, ya que existe la posibilidad de que se le acumulen tres parcialidades vencidas sin pagar, y, con ello, que se haga exigible la totalidad del adeudo fiscal sobre sus bienes a un valor inferior como se ha mencionado con antelación.

Por eso, para este contribuyente que no tiene verdaderamente asegurados los ingresos que le permitan pagar puntualmente y en su totalidad las parcialidades autorizadas, el pago en parcialidades es una PESIMA DECISIÓN, aun cuando el patrimonio esté libre de gravamen.

Con ingresos futuros asegurados.

El contribuyente, cuyo patrimonio esté libre de gravamen y rebase el total de sus contribuciones y tiene la certeza de obtener en breve plazo los ingresos

equivalentes al total de su adeudo fiscal, que le permitan con toda seguridad pagar oportunamente las parcialidades mensuales autorizadas.

Aquí sí, el pago a plazos puede ser buena opción para el contribuyente, ya que aparte de ser solvente económicamente, adicionalmente tiene la seguridad de que gozará de liquidez en el futuro inmediato, motivo por el cual, fundamentalmente, con conocimiento de causa, responsablemente asume el compromiso de pagar las parcialidades solicitadas y autorizadas, con la convicción de que podrá cumplir lo prometido.

Como podemos ver sólo hay un caso en que el pago a plazos es la mejor opción, por lo menos a corto plazo, ya que así la autoridad fiscal es quién de esta manera se aseguran del pago, aunque con ello a veces contribuya a la desaparición de los negocios, a cuyos contribuyentes no siempre se les asesora en estas situaciones como aquí se ha planteado.

No debe tenerse de vista que, como consecuencia del estado de emergencia económica que el pueblo mexicano padece como resultado de la equivocada política económica, las autoridades realizan más revisiones fiscales y se determinan créditos fiscales, instándolos a aceptar pagarlos en parcialidades, y con la siempre latente presión de recurrir al procedimiento de ejecución en caso contrario embargando de inmediato sus bienes.

Desde luego, la búsqueda de alternativas reales, justas y legales, basadas en el conocimiento profundo del derecho, debe realizarse acudiendo a verdaderos expertos en asesoría fiscal bajo pena de perder su patrimonio.

3.6. Efectos económicos, sociales y jurídicos.

Incidencia Económica.

En este rubro encontraremos que se identifica a la incidencia como el fenómeno final por el que el impuesto recae sobre un sujeto, cuya renta disminuye por el aumento del precio en los productos de compra o por disminución directa de su renta.

Existe una diferencia, entre el sujeto legal del impuesto y el sujeto económico, siendo el primer caso denominado percusión y el segundo incidencia; por lo tanto puede existir un sujeto en el cual incurran los dos elementos, es decir, que sea el sujeto legal y que sea el sujeto económico, siendo que en ambos casos el contribuyente no puede trasladar la carga fiscal a un tercero, o bien puede existir el caso en el que el sujeto legal no es el económico ya que puede trasladar –ya hacia atrás o adelante- la carga impositiva a un tercero.

La incidencia en economías complejas como la nuestra es muy difícil de determinar, es en tanto indeterminado el saber quién es el pagador final del impuesto, siendo que para medir la incidencia fiscal se debe contemplar al sistema fiscal de un país en conjunto para determinar qué impuestos realmente se pagan y por quién.

Lo anterior se fundamenta en que tanto un impuesto considerando como directo puede ser económicamente trasladado a un tercer sujeto económico, o bien un impuesto indirecto no puede ser trasladado. Lo anterior se fundamenta únicamente en el momento económico que vive el país, el factor impositivo se convierte en un elemento del precio del bien o del ingreso del individuo.

La incidencia de impuesto tienen lugar sobre cualquiera que esté sometido a pagar de acuerdo con la ley, lo mismo si es el preceptor de renta según nuestro impuesto sobre la renta, el accionista según el impuesto sobre beneficio de las sociedades o el vendedor en el caso particular en que establezca un impuesto de consumo. Si el vendedor puede elevar su precio o disminuir otros pagos a los

factores, la incidencia efectiva difiere la incidencia de impacto y ha tenido lugar una traslación.

Esta definición de traslación (o más bien sus resultados) es conceptualmente tajante, y puede aproximarse bastante a la interpretación popular del término. Lo que la gente desea saber, cuando pregunta si este o aquél impuesto se traslada, es precisamente si existe una diferencia entre la distribución legal o de impacto y la distribución real de las responsabilidades. Al mismo tiempo, la incidencia de impacto, un término que se limita a reflejar la localización legal de la responsabilidad impositiva. Quizá pueda obtenerse un concepto más útil de la traslación midiendo la diferencia entre el cambio real de una distribución (o incidencia efectiva o la incidencia que pretendía la ley). La traslación definida de ese modo, constituye un índice de frustración en cuanto mide el fracaso de la política fiscal para llevar a cabo su objetivo distributivo.

Incidencia y la Presión Fiscal.

La incidencia tienen una relación directa con el concepto de presión fiscal, ya que esta determina sobre quién recae realmente la presión fiscal, ya sea en forma individual, en grupo social, o una colectividad territorial y los efectos de la renta de ese individuo, grupo o colectividad.

1. Presión fiscal de la colectividad territorial.

Existen diversos métodos económicos y estadísticos para medir la presión fiscal en la colectividad.

Entre otros tenemos el de la relación que existe entre el Producto Interno Bruto y los ingresos tributarios, relación que es considerada deficiente, principalmente por los altos índices de defraudación que existen en nuestro país, índices que obviamente van a influir en los niveles de ingresos tributarios y por lo tanto harán

que la carga tributaria la soporten en mayor grado los contribuyentes que cumplan con sus obligaciones fiscales.

Efectos Sociales

En este rubro veremos el efecto social relacionándolo directamente en la justicia que es lo que en realidad se busca.

I. Justicia Fiscal Individual y Social.

La justicia fiscal la vemos en la incidencia frente al individuo que tiene que cubrir la carga tributaria. Lo anterior nos ubica con la teoría del Estado liberal de derecho, siendo que en nuestro país se tiende a integrar el régimen social de derecho.

Esta diferenciación nos da un cambio radical en lo que entendemos por justicia fiscal, ya que en lugar de buscarla en su relación frente al pagador, la buscaremos en combinación con el concepto genérico de justicia social.

La introducción de este elemento –justicia fiscal social- dará, en mixtura con el de justicia fiscal individual, un avance en el entendimiento de la protección y seguridad jurídica individual frente a los beneficios de la sociedad en donde se desenvuelve el individuo.

La justicia social se justifica en los elementos como: la redistribución de la riqueza, incentivos, descentralización, etcétera.

II. La Justicia Fiscal y la Defraudación.

Como se ha visto en este sistema tributario, en el que cae todo el peso de la carga tributaria en unos pocos el resultado es un alto índice de evasión y defraudación por lo que la justicia fiscal se ve afectada.

En efecto, si la administración tributaria permite un alto margen de defraudación, la carga tributaria se pagará solamente por el grupo de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, creándose un ambiente social de descontento entre éstos que cumplen frente a las autoridades que permiten la defraudación y los contribuyentes que la practican.

Efectos Jurídicos.

En nuestra legislación, se prevén consecuencias severas para quién incumple con obligaciones tributarias.

Las consecuencias según el Código Fiscal de la Federación desde dos ámbitos jurídicos:

A). El derecho Administrativo; los efectos que se producen por incumplir una obligación fiscal se dan en: multas, recargos, procedimientos de ejecución con todas sus consecuencias.

Las tres primeras se pueden establecer en forma independiente o conjunta, ya que la multa tiene un carácter “punitivo” para el contribuyente, en tanto que los recargos son considerados como un concepto de indemnización al fisco por el incumplimiento de la obligación fiscal y la contribución omitida resulta del nacimiento mismo de la obligación constitucional de contribuir al gasto público.

B). El derecho Penal; en materia de Derecho Penal Fiscal, el único que puede imponer sanciones penales es el Poder Judicial, sanciones que se limitan a la privación de la libertad, ya que las pecuniarias se reservan a la autoridad administrativa.

Existen diversas opiniones en relación a si se debe o no sancionar con prisión al contribuyente que incumpla una obligación fiscal y se le tipifique como ejecutor de una conducta ilícita.

El Código Fiscal de la Federación, contempla en principio que se sancione con privación de la libertad al contribuyente incumplido, dándole la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de perdonar al contribuyente en el caso de que éste cubra la obligación fiscal y sus accesorios, facultad que otorga en forma totalmente abierta y sin necesidad de fundamentar o motivar el porqué del perdón, el cual se otorga con el hecho de que pida que se sobresea el proceso, haciendo creer que no se purgará proceso penal ni sanción consistente en la privación de su libertad, creencia jurídicamente falsa, ya es meramente optativo y no de ninguna manera obligatoria.

Aún más, si el contribuyente paga la contribución más sus accesorios, a lo único que tiene derecho es ya que se le considere para obtener una condena condicional solamente habiendo garantizado el interés fiscal.

El Código Fiscal cuando trata los delitos fiscales sólo enumera los delitos no los define, donde se incurre, en que hacer o no hacer, o dejar de hacer en materia de una obligación y como condición que la Secretaría formule la querrela y las penas las imponga la autoridad judicial conforme al artículo 94 del Código Fiscal que a la letra dice;

“En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal”.

Lo anterior trae aparejado el hecho de que se le pueda imponer al infractor una multa y además se le prive de su libertad por la misma conducta. Esto resulta en

doble procedimiento, cuando debe escogerse una u otra, ya que podría suceder que fueran valoradas pruebas en forma diferente y dictadas distintas resoluciones y lo que en teoría se busca con la imposición de sanciones, es el cumplimiento de las obligaciones por el contribuyente y no acabar con el contribuyente.

3.7. PROPUESTA.

El contribuyente varía según su estado económico, sociológico, cultural, etc.. sin embargo la experiencia nos dice: desde el momento en que queda tipificado como contribuyente de una ley deberá cumplirla para no incurrir en ilícitos fiscales y penales, salvo algunas excepciones tenderá a eludir el pago del impuesto, siendo esto lógico ya que le afecta directamente en su economía personal.

Es por lo anterior que el mismo contribuyente utilizará infinidad de auto-defensas psicológicas y sociales para justificar el no pago del impuesto, ya que raramente es considerado como bueno por la opinión pública, siempre dispuesta a acoger las críticas más severas; peso abrumador, complejidad inútil y costosa, inequidad, ineficacia. La mayoría de las veces tales reproches son ampliamente exagerado, pero, especialmente la idea de que un sistema fiscal podría ser simple, equitativo, fácilmente soportable y de elevado rendimiento, resulta ser una quimera.

La realidad es que el contribuyente mexicano no sabe pagar sus impuestos, el pago de éstos va en contra de sus costumbres y principios, la falta de pago no le produce una reacción de miedo a la autoridad por si misma, lo que podemos atribuirle a varias causas como:

- a) Carece de ética social.
- b) No tiene educación tributaria.
- c) No tiene confianza en las instituciones públicas.
- d) No existe el respeto a la autoridad.
- e) Un sistema impositivo desigual.
- f) Falta de respeto de la autoridad al contribuyente.

Estas razones son válidas, sin embargo lo mas arriesgado es que es desigual, ya que nuestro sistema fiscal, es injusto al abusar de los impuestos represivos y en lugar de lograr una verdadera redistribución de la riqueza, provoca el empobrecimiento de un contribuyente frente a otro.

Mas importante que todo, es la ignorancia del contribuyente al tener un sistema complejo, lo que se da en función a tres elementos:

1. La estructura jurídica de las contribuciones;
2. La falta de coordinación en la emisión de leyes;
3. Sistema fiscal federal, local y municipal.

Por eso creemos que para que el Estado social mexicano sea un auténtico Estado de Derecho y vaya progresando por los causes democráticas debe evitar cualquier desvío hacia la dictadura económica y social. Para ello, pueblo y gobierno en mutua y constante colaboración, han de luchar porque se conserve la legitimidad democrática. Y con tal fin es conveniente que tengan a la vista una lucha permanente y decidida por la honestidad política y administrativa buscando la justicia fiscal y social .

El poder utilizar un balance entre ambos conceptos nos dará la paz social, si el Estado exagera en el tipo de contribuciones al individuo, si no respeta el derecho constitucional, si se exagera en subjetivismo e irrealidad a la sociedad. El contribuyente sobre el cual recae la carga tributaria se rebelará al pago y buscara medio de evitarlo.

A la vez, si no se introduce una carga tributaria sobre los particulares en forma razonable, si no se realizan los proyectos sociales adecuados a las necesidades, de la sociedad se rebelará y tomara por su mano lo que crea le pertenece.

Analizada la presión fiscal y justicia fiscal podemos afirmar que no hay un equilibrio entre estos dos conceptos, que la balanza se encuentra en ocasiones a

favor del contribuyente, debido a su ignorancia y a veces en su afán de pagar menos se vale de estrategias fiscales para eludir al fisco o simplemente no se registra como contribuyente y en ocasiones a veces a la autoridad por el exceso del uso de la facultad reglamentaria o de poder.

Es de hacerse notar la reducción de los plazos para el pago de las contribuciones que contrasta notablemente con los plazos otorgados con anterioridad, ha sido objeto de fuertes críticas por el sector empresarial del país que considera que en épocas de alta inflación la reducción de los plazos para el pago de contribuciones resta liquidez económica a las empresas e incrementa sus costos operativos al demandar en mayor trabajo administrativo y contable.

Sin embargo, desde el punto de vista de la Hacienda Pública, el creciente déficit presupuestario del sector público no deja otra alternativa que la de agilizar el proceso recaudatorio; lo cual independientemente de a quién le asista la razón, a su vez, viene a demostrar que las múltiples reformas y adiciones de las que ha sido continuamente objeto nuestro Derecho Fiscal Positivo no se ha llegado a una reforma fiscal integral o de fondo que verdaderamente transforme nuestro sistema tributario, sino tan solo atender las cada día más urgentes necesidades recaudatorias de nuestro también cada día más deteriorado y empobrecido Erario Federal.

La regulación jurídica de la actualización fiscal, es claramente inconstitucional, ya que la misma afecta la base gravable y ésta se convierte en desproporcionada y fuera de toda lógica por el aumento y cambio constante de los impuestos, por lo cual rompe el principio consagrado en el artículo 31, fracción IV que establece que deben ser proporcionales, equitativas y según lo dispongan las leyes.

La determinación o cuantificación por parte de la autoridad de saldos estratosféricos esta llevando a la destrucción misma de las fuentes de riqueza, merced a la aplicación del factor de actualización. Es cierto que el Estado tiene

necesidad de ingresos, y que estos deben aplicarse de manera transparente, es una de las formas más sanas de la democracia; yo contribuyente debo pagar impuestos, pero estoy en la posibilidad de exigir al Estado que cumpla con su funciones de seguridad y al desarrollo del individuo tal como lo establece el artículo 25 Constitucional.

Es evidente que los contribuyentes, que se comprometen al pago a plazos se cierran las puertas de una defensa, ya que se convierte en consentido y la autoridad emitirá estados de cuenta y no actos de autoridad, y que motiva el sobreseimiento de los juicios de amparo en virtud de la fracción XI del artículo 73 de la Ley de Amparo, y también dichos juicios son declarados improcedentes ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en consideración al artículo 202, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

El problema se crea porque las contribuciones y accesorios mexicanos no son proporcionales a la real capacidad económica de cada contribuyente y porque su monto no es equivalente, como debiera serlo, a sólo una porción reducida de las utilidades realmente obtenidas.

Por todo esto es frecuente encontrar a contribuyentes que reconocen no tener dinero para pagar las contribuciones y es cotidiana la situación de que deben elegir entre pagar a sus trabajadores y empleados, porque para ambos conceptos no alcanza. Por ello es frecuente que, aun sin quererlo, los contribuyentes se atrasen en el pago de las mismas y que deba acogerse a la opción de pago a plazos.

La única solución viable para toda esta problemática que padecen los contribuyentes, radica en que se elabore modestos presupuestos de Ingresos y Egresos, y establezca en la ley contribuciones y accesorios verdaderamente proporcionales a la reducida capacidad económica real de los mexicanos, aprovechando al máximo el poco dinero que se recaude, fijando y aplicando

severas sanciones administrativas y penales a los empleados y funcionarios públicos que desvíen o malgasten el dinero que con tantos sacrificios aporta el pueblo mexicano para los gastos públicos.

Queda claro que a través de los reducidos y aparentes beneficios que se conceden con el pago a plazos, desafortunadamente no se ataca de raíz el problema, ni se combaten las causas que lo originan (contribuciones desproporcionales), en tanto que sólo se tratan de paliar levemente sus efectos (incapacidad de pago), pero sin desaparecer o por lo menos disminuir el problema.

Si llega el día en que las contribuciones por fin sean proporcionales, siempre podrán pagarse. Si desafortunadamente se conservan tal como ahora, nunca alcanzará el dinero para pagarlas, y nuestros problemas fiscales serán eternos y cada día se agravarán.

Para que las contribuciones cumplan con el requisito Constitucional de ser proporcionales a la real capacidad económica del pueblo, el punto de partida para fijar el monto total de las contribuciones es recaudar por los tres niveles (federal, estatal y municipal) de todo el gobierno durante un ejercicio fiscal, debe ser precisamente este conocimiento y respeto pues de otra suerte, si este dato fundamental se ignora, las contribuciones que se fijan no son proporcionales.

Para elaborarse correctamente los presupuestos de ingresos y egresos de todo gobierno, en esos tres niveles correspondientes al ejercicio fiscal, deben desarrollarse las siguientes etapas, exactamente en el orden indicado:

1. Conocer la capacidad económica real de los mexicanos.
2. Con base en dicho conocimiento, elaborar el Presupuesto de Ingresos, estableciendo contribuciones proporcionales a dicha capacidad económica real, de tal suerte que cada uno de sus integrantes contribuya en proporción a sus

utilidades, con un parte mínima de las mismas, pues de reconocerse y aceptarse que cada ser humano trabaja para sí mismo y no para la sociedad o el Estado, que solo son medios al servicio del ser humano.

3. Cuantificar en dinero con precisión las contribuciones programadas para recaudar con base en el Presupuesto de Ingresos.

4. Con base en la recaudación programada, planear el gasto público, a través del Presupuesto de Ingresos, para que no hay déficit público, y para que no exista necesidad de contratar empréstitos interno o externos, pues la realidad también ha demostrado al gobierno con insistencia, que “al que se viste de prestado en la calle lo desvisten”.

El problema se presenta ya que la utilidad fiscal es totalmente distinta de la utilidad real, porque muchos gastos estrictamente indispensables para el negocio, arbitraria y caprichosamente se ignoran en la Ley, por lo que dicho dinero efectivamente gastado en el negocio, legalmente se considera “utilidad” de la empresa, lo que infla artificial y falsamente en perjuicio del contribuyente, que tiene que pagar contribuciones sobre dinero realmente gastado, que el legislador considera como no gastado.

A través de la realización de ciertas operaciones aritméticas, una real y evidente pérdida fiscal, como por arte de magia se transforma en una artificial, engañosa y cuantiosa “utilidad fiscal”, en el papel, en los libros contables, por lo cual un contribuyente que fracasó económicamente en un ejercicios fiscal, en su declaración anual de contribuciones ilusoriamente aparece como un contribuyente triunfador al que se le atribuye utilidad con el exclusivo propósito de obligarlo a pagar contribuciones, contribuyente desafortunado que para pagarlas tendrá que deshacerse adicionalmente de otros bienes de su propiedad situación que repetida cada año, paulatinamente va comiendo su patrimonio hasta desaparecerlo, resultando al final, que las contribuciones y accesorios, confiscaron el patrimonio.

Muchas veces el importe global de las contribuciones equivale al total de la ganancia obtenida por el contribuyente, por lo que finalmente, con base a la Ley se le quita al contribuyente todo el producto de su trabajo, convirtiéndolo en un simple obrero al servicio del gobierno, lo que es un absurdo, pues es parte del pueblo soberano, en tanto que el gobierno es y debe ser sólo un servidor del soberano, quien no debe privarlo del producto de su propio esfuerzo.

Con el pretexto de que la generación de empleos requiere de finanzas públicas sanas, sin déficit, en lugar de reducir su exagerado e injustificado Presupuesto de Egresos, el gobierno ha venido incrementando la carga tributaria de los contribuyentes, y parece que esa sigue siendo la tendencia en la actualidad a pesar del estado de emergencia económica que padecen todos los mexicanos.

La generación de empleos, no es tarea que deba llevar a cabo el gobierno, por la sencilla razón de que sólo puede generar empleos el dinero productivo y éste está totalmente en manos de los particulares, aclarando que todo dinero que sale del patrimonio de los particulares, para ingresar al fisco federal, en ese momento deja de ser productivo y por lo tanto se convierte en incapaz de generar empleos y esta aseveración que pudiera ser molesta, es verdadera; y la realidad reciente y actual del país nos los confirma plenamente.

Ya que no obstante que durante años se ha estado sacando dinero de actividades productivas en cantidades exageradas para ingresarlas al fisco federal, el gobierno ha sido incapaz de generar empleos, que como consecuencia de la descapitalización y de la escasez de dinero para controlar la inflación, los particulares han tenido que reducir personal, incrementándose el desempleo y surgiendo cada vez más el comercio informal, que no paga impuestos, afectando aún más la situación de los que si lo hacen, lo que se traduce en un círculo vicioso en los que los contribuyentes registrados no generan empleos por pagar impuestos cada vez más elevados para cubrir dicho presupuesto.

El gobierno, no ha logrado que los pobres se conviertan en ricos y sí, en cambio, ha conseguido que mucho ricos se hagan pobres y ello, por el supuesto deber y bien de los mexicanos de contribuir con México, es evidente que no podrá beneficiar a México algo que los esta perjudicando todo como ya decíamos por una mala administración de las finanzas, contribuciones desproporcionadas, excesivas y mal planeadas, es que se orilla al contribuyente a deshacerse de su patrimonio para poder pagar las contribuciones a su cargo mediante este plan de pago a plazos que como ya vimos no tiene nada de fácil.

Y en el mejor de los casos, contribuirá temporalmente con la economía nacional, si es que al final no desaparecen lo empresarios, y en el mejor de los casos sigan aquellos que antes de que sean consumidos por sus problemas económicos, abren y cierran empresas en su último afán de sobrevivir a pesar del perjuicio al país o como realmente esta ocurriendo que crece la economía informal que no pagan sus contribuciones.

Por todo ello es que se debe realizar una corrección urgente del rumbo y de sus métodos, para que este país progrese a través de las sugerencias que se han hecho en esta punto, esperando y no soñando que se realice y se puedan ver los frutos sino en el presente, sí en para el futuro de los descendientes y del México que quisiéramos tener.

A simple vista y para quien desconoce el contenido de las leyes mexicanas, pudieran parecer como un oasis en el desierto, para finalmente, cuando su negocio ha perdido todo su patrimonio y cerrado sus puertas al público, se da cuenta de que desafortunadamente solo se trataba de una ilusión óptica.

Todas las reglas generales aquí vertidas, han sido modificados y adicionados por múltiples disposiciones, cuyo análisis se omite, pues no tiene caso seguir destinando más tiempo, esfuerzo y espacio al estudio de una opción que resulta

inconveniente para los contribuyentes, máxime que no ayudan para la simplificación administrativa, a menos que ésta se entienda como simplificar al máximo el tiempo empleado en aniquilar a los contribuyentes.

Resta entonces decir que, hasta ahora solamente puede contra la desaparición de las empresas el auxilio del asesor fiscal que, previo análisis de su situación, aconseje que opte por el pago a plazos, sólo si sus condiciones así lo permiten, tramitarlo en los términos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación y del artículo 59 de su Reglamento, conclusión lógica y obligada si tenemos en consideración que si no vivimos en un estado de Pleno Derecho, si anhelamos que México en verdad sea un estado de Leyes.

Por otro lado, tenemos la figura legal de Amparo contra leyes que solo se menciona como una solución parcial, esto es, el artículo 25 Constitucional que determina: "... es la obligación del Estado de fomentar el crecimiento económico, empleo, la justa distribución del ingreso y la riqueza que permita la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, así como apoyar e impulsar a las empresas del sector privado, en beneficio general de los recursos productivo, cuidando su conservación y de proveer que contribuya al desarrollo económico"..., que como se ha visto en este sistema de pago en parcialidades no lo cumple.

Aunque por el momento sólo sea posible la aplicación de una resolución favorable de manera individual debido a la naturaleza del Amparo, pudiese ser creando precedentes al respecto, que algún día fuera de aplicación general, de otro modo que no siga destruyendo la fuente de los ingresos, que si bien no es con la que sustenta la mayoría de su presupuesto si impide que exista mayor recaudación y sea ésta una base sólida para hacerse de ingresos no solo en el petróleo o en lo obtenido por los trabajadores en el extranjero o peor aún con lo ingresado por el narcotráfico.

Puede estimarse que el pueblo de México no se encuentra preparado política, social y culturalmente para dicha declaración, a lo que es posible replicar que nuestro pueblo merece instituciones justas y no el exceso de poder que se tiene con el pago en parcialidades, sobretodo con las multas, accesorios y actualizaciones que se aplican, podría ser que se autorizara a pagar sin éstas, porque afectaría a los pagadores puntales, que sería inequitativo pero sí con tasas más bajas o con otros estímulos a los cumplidores, sin generar morosos interminables.

Con esto no se pretende establecer un régimen original, sino simplemente actualizar nuestras leyes dándole validez suficiente para anular los efectos tan perjudiciales ya expuestos.

CONCLUSIONES:

PRIMERA: En nuestro sistema jurídico mexicano, la materia fiscal se encuentra jerárquicamente regulada a partir de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como norma fundamental y subordinado a ella, las leyes ordinarias y reglamentos respectivos en donde se incluyen la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Servicios de la Administración Tributaria y su Reglamento.

SEGUNDA: La fundamentación Constitucional de la Contribuciones parte del artículo 31, fracción IV, pero incluye además las garantías de legalidad establecidas en los artículos 14 y 16, así como las disposiciones relativas a la rectoría económica del Estado señaladas en el artículo 25 del mismo ordenamiento.

TERCERA: La naturaleza jurídica y sus consecuencias legales depende de las características propias de la figura o institución sujeta a estudio y no de las denominaciones, en ocasiones erróneas que pudieran darle las partes o el propio legislador.

CUARTA: El pago a plazos de contribuciones por su naturaleza jurídica es una especie del acto administrativo, de carácter discrecional unilateral encuadrado dentro del concepto de autorización administrativa, en razón de que se remueve un obstáculo para que el particular pueda disfrutar de un derecho previamente establecido.

QUINTA: Manifestamos que el derecho tributario mexicano se sustenta en el concepto de contribución, con las especies que de el derivan, así como en

principios de aplicación estricta y de legalidad que constituyen la base de sus elementos tales como sujetos, objeto, base, tasa y tarifa.

SEXTA: Referimos que las figuras anteriores son complementarias desde el punto doctrinal por la teoría de la obligación tributaria, lo que se ve representado legislativamente en las normas concernientes al nacimiento de dicha obligación.

SÉPTIMA: Así como las diversas formas de extinción dentro de la cuales se incluyen: la prescripción, y por supuesto el pago.

OCTAVA: Afirmamos que dentro de las modalidades del pago como forma de extinción de la obligación fiscal se encuentra el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades.

NOVENA: Establecimos que el pago diferido a plazos se puede definir como el cumplimiento que se hace de la obligación posterior a los tiempos establecidos a través de aportaciones en dinero o en especie en dos o más fracciones del importe principal con la autorización correspondiente por parte de la autoridad fiscal.

DECIMA: Proponemos que en cuanto a su tramitación practica la autorización para el pago a plazos ante la autoridad fiscal es un procedimiento complejo y confuso para el contribuyente ordinario, lo que obliga a gastos adicionales por la utilización de asesores especializados y permite el exceso de la autoridad fiscal en la aplicación de la norma fiscal.

DECIMA PRIMERA: Creemos que, por sus efectos económicos y sociales la figura del pago a plazos no cumple con los objetivos del artículo 25 Constitucional dado que destruye por su exceso la fuente de contribución y con ello, lleva al desequilibrio en la repartición de la riqueza, al desempleo y a un inadecuado desarrollo de la economía nacional.

DECIMA SEGUNDA: Establecemos que desde el punto de vista intrínseco la regulación del pago a plazos parte de una visión patrimonialista de la Hacienda Pública en donde el fisco federal intenta cobrar lo más posible y con todas las garantías que requiera sin prever las consecuencias jurídicas, económicas y sociales que dicha acción provoca en un evidente abuso de poder.

DECIMA TERCERA: Creemos que en consecuencia es necesaria la reestructuración legal de la figura del pago a plazos en donde sin motivar la evasión o el pago extemporáneo se creen fuentes alternativas de recaudación y de regularización del contribuyente que conserven e incentiven a la fuente de contribución, estimulen el empleo, la redistribución de la riqueza y el adecuado desarrollo económico nacional.

DECIMA CUARTA: Se afirma que la incosteabilidad del crédito no puede considerarse una forma de extinción de la obligación fiscal, sino que es un problema de eficacia de la norma tributaria, que encuentra un factor de carácter económico para su aplicación material sobre el contribuyente y sería una causa de una posterior prescripción del crédito fiscal, donde tendría una forma de extinción formal de la obligación tributaria.

DECIMA QUINTA: Es cierto que respecto al plazo que trascurra entre la fecha en que debió hacerse el pago del impuesto y en la que en realidad se hizo, el poder adquisitivo del dinero disminuye para el acreedor y aumenta para el deudor, quien en términos reales estaría pagando una suma menor a la originalmente adeudada, por tal motivo, en estos casos, las disposiciones fiscales establecen que las contribuciones se actualizarán, aplicando para ello a la suma adeudada, el factor que determine la ley, con el fin de aumentar en términos relativos el importe del adeudo, pero conservando en términos absolutos su valor real, aunque esto implica un factor razón justificada más esto implica un factor para que aumente el riesgo de que no se pague.

DECIMA SEXTA: Siendo frecuente encontrar a contribuyentes que reconocen no poder pagar las contribuciones y por ello, cotidiano el que deban elegir entre pagar a sus trabajadores y empleados, o pagar contribuciones. Por ello es frecuente se recurra a la opción de pago en parcialidades.

DECIMA SEPTIMA: La solución viable para la problemática que padecen los contribuyentes, radica en que se elabore modestos presupuestos y establezca en la ley contribuciones y accesorios verdaderamente proporcionales, fijando y aplicando severas sanciones administrativas y penales a los empleados y funcionarios públicos que desvíen o malgasten el dinero que se aporta para los gastos públicos, así como paliar los efectos de la incapacidad de pago.

DECIMA OCTAVA: Desde un punto de vista jurídico, se puede acercar a través de la figura de desvío o exceso de poder, a través de precedentes individuales hasta llegar a su aplicación general.

BIBLIOGRAFIA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Parte General 4ª. Edición, Porrúa, México.
2. ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso. 13ª. Edición, Porrúa, México.
3. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Colección de Textos Jurídicos, Editorial Temis, México 1999.
4. BONNECASE, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil. 1ª. Edición. Editorial Harla, México 2000.
5. BORJA SORIANO, Manuel. Teoría General de la Obligaciones. 15ª. Edición. Porrúa México. 1997.
6. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las garantías Individuales, Porrúa, México, 22ª y 24 Edición 1990.
7. CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. 2ª. Edición, Porrúa, México.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal 1. IURE Editores. México 2003
9. CASTRO JUVENTINO V. GARANTIAS Y AMPARO. Porrúa,, México, 8ª Edición, 1994.

10. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. Ciencia Financiero y Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Vol. I. 2ª. Edición 1990.
11. CORTIÑAS PELAEZ, León. Introducción al Derecho Administrativo. 2ª. Edición, Porrúa, México, 1994.
12. DAMM ARNAL Arturo, La Revolución Fiscal en México, Editorial Panorama, México 1995.
13. DELGADILLO GUTIERREZ Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa-Noriega Editores. México 2000.
14. DE LA CUEVA Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Porrúa, México 1989
15. DE LA VEGA Ángel. Obligaciones Prácticas de las Empresas conforme al Código Fiscal de la Federación, Editorial RAC S.A. de CV., México, DF 1984.
16. ECO, Humberto. Cómo se hace una Tesis, Editorial Gedisa, España 1995.
17. FERNANDEZ MARTINEZ Refugio de Jesús. Editorial MacGraw Hill. México 1998.
18. FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. 32ª. Edición Porrúa, México, 1998.
19. FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 41ª. Edición Porrúa, México, 2001.

20. GALINDO CAMACHO, Miguel. Derecho Administrativo. 1ª. Edición Porrúa, México, 1995.
21. GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, México, 38 edición 1986,
22. GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 1ª. Edición Porrúa, México, 1998.
23. GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. 1ª. Edición. Cajica, Puebla, 1986, 946 paginas.
24. LUCERO ESPINOZA Manuel. Teoría y Practica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Editorial Porrúa, S.A. México DF. 1995.
25. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 7ª. Edición. México 1983.
26. MARTINEZ MORALES, Rafael. I. Derecho Administrativo 1º. Y 2º. Curso. 4. edición, editorial Oxford. México, 2000:
27. MARTINEZ LOPEZ Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, México DF 1973.
28. MOBARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Mcgraw hill. México 1997.
29. MOBORAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazacano Garza Editores, Monterrey Nuevo León, 1993.

30. OLIVERA TORO, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. 5ª Edición Porrúa. México 1988.
31. PEREZ DE LEON, Enrique, Notas de Derecho Constitucional Administrativo. Porrúa. México, 16ª. Edición 1997.
32. PLANIOL, Marcel. Tratado elemental de derecho Civil. Tomo II, 1. 1ª edición. Cajica, Puebla, 1988.
33. PONCE RIVERA Alejandro. Cómo aprovechar la ventaja del pago en parcialidades de contribuciones y sus accesorios y evitar sus inconvenientes, Ediciones Fiscales, México. 1995.
34. QUINTANA VALTIERRA Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas. 1994.
35. RABASA, Emilio O. Mexicano ésta es tu Constitución. México, Miguel Angel Porrúa, 10ª. Edición. 1996.
36. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Harla, México, 2ª edición, 309 páginas, 1986.
37. ROJINA VILLEGAS, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Obligaciones Tomo V, Volumen I, Quinta Edición. Porrúa. México, 1985.
38. RIOS ELIZONDO, Roberto. El Acto de Gobierno, el Poder y el Derecho Administrativo. Porrúa, México, 1975.
39. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, 2ª. México. Edición 1986 y 1994.

40. RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Porrúa, México. 1994.
41. ROJINA VILLEGAS, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Obligaciones Tomo V, Volumen I. 5ª. Edición. Porrúa, México.
42. RUEDA HEDUAM Juan. Los Siete Pecados Capitales en Materia Fiscal, Ediciones Fiscales ISEF S.A México 1995.
43. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario, Tomo II, 3ª. Edición, Cárdenas Editor Distribuidor, México 2000.
44. SÁNCHEZ GOMEZ Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, Porrúa, 1999.
45. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo Primer Curso. Porrúa, México, 1998.
46. WITKER, Jorge Dr. Como se elabora una tesis de grado en derecho, Editorial PAC, México, 1985.

DICCIONARIOS

Derecho Constitucional Mexicano, Diccionario Jurídico, Editorial Harla. Vol 2. México 1995.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Porrúa, México, 3ª edición 1989,

Diccionario de la lengua Española. Real Academia Española. 22ª. Edición. Espasa. 2001. España.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada. Serie Textos Jurídicos. Departamento del Distrito Federal-Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1990.

Código Fiscal de la Federación

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal,

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria

Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Federales. Ius 2000. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

OTRAS FUENTES

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª. Época, Año III, julio-1990, 91 pp., diciembre- 1990, 147 pp., y Año IV, marzo-1991.